

UNIVERSITÉ DE CAEN

FACULTÉ DE DROIT

DES

DROITS D'ENREGISTREMENT ET DE TRANSCRIPTION

Sur les apports en société

THÈSE POUR LE DOCTORAT

L'acte public sur les matières ci-après sera soutenu

DANS LA GRANDE SALLE DE LA FACULTÉ DE DROIT

Le mardi 28 juin 1898, à 3 heures 1/2 de l'après-midi

PAR

Henri DELCOURT

CAEN

IMPRIMERIE CHARLES VALIN

7 ET 9, RUE AU CANU

1898

UNIVERSITÉ DE CAEN

FACULTÉ DE DROIT

DES

DROITS D'ENREGISTREMENT ET DE TRANSCRIPTION

Sur les apports en société

THÈSE POUR LE DOCTORAT

L'acte public sur les matières ci-après sera soutenu

DANS LA GRANDE SALLE DE LA FACULTÉ DE DROIT

Le mardi 28 juin 1898, à 3 heures 1/2 de l'après-midi

PAR

Henri DELCOURT



CAEN

IMPRIMERIE CHARLES VALIN

7 ET 9, RUE AU CANU

1898



Digitized by the Internet Archive
in 2026

FACULTÉ DE DROIT DE CAEN

Année scolaire 1897-1898

DOYEN :

M. Edmond VILLEY (*, I. ☉), correspondant de l'Institut, membre du Conseil supérieur de l'Instruction publique.

PROFESSEURS :

MM. TOUTAIN (*, I. ☉), professeur de *Droit administratif*.

DANJON (I. ☉), professeur de *Droit commercial* et de *Droit maritime*.

Edmond VILLEY (*, I. ☉), professeur d'*Économie politique*, chargé du cours de *Droit constitutionnel comparé* (DOCTORAT).

LAISNÉ DES HAYES (☉, A. ☉), professeur de *Droit romain*, chargé d'un cours de *Code civil*.

GUILLOUARD (*, I. ☉, C. ✱), professeur de *Code civil*.

LEBRET (I. ☉), professeur de *Code civil* (élu député du Calvados).

CABOUAT (I. ☉), professeur de *Droit international public* et *privé*, et de *Législation industrielle*.

MARIE (I. ☉), assesseur du doyen, professeur de *Droit criminel*, et chargé du cours sur la *Coutume de Normandie*.

MM. Ambroise COLIN (I. ④), professeur de *Code civil*, et chargé du cours d'*Histoire du Droit français* (DOCTORAT).

BIVILLE (A. ④), professeur de *Procédure civile*, et chargé du cours d'*Histoire générale du Droit français* (LICENCE).

AGREGES :

MM. DEBRAY, chargé d'un cours de *Droit romain*, du cours de *Pandectes* et du cours de *Code civil approfondi et comparé*.

René WORMS (A. ④), chargé des cours d'*Histoire des Doctrines économiques* et d'*Économie politique* (DOCTORAT).

LE FUR, chargé des cours de *Législation financière* et d'*Éléments du Droit constitutionnel*.

SECRÉTAIRE :

M. GILLET (I. ④), secrétaire du Conseil de l'Université de Caen.



A MES PARENTS

Témoignage de sincère reconnaissance et d'amour filial

JURY D'EXAMEN

MM. DANJON, *professeur*, PRÉSIDENT DE LA THÈSE.

GUILLOUARD, *professeur*.

MARIE, *professeur*.

BIBLIOGRAPHIE

- ALBERT AMIAUD.—*Traité formulaire général du Notariat* (Paris, 1890).
- AUBRY et RAU.—*Cours de droit civil français* (Paris, 1871).
- BAUDRY-LACANTINERIE, doyen et professeur de droit civil à la Faculté de droit de Bordeaux.—*Précis de droit civil* (Paris, 1893).
- BERTHEAU.—*Répertoire raisonné de la pratique des affaires* (Paris, 1897).
- BUGNET, professeur de Code civil à la Faculté de droit de Paris.—*Œuvres de Pothier annotées* (Paris, 1861).
- CHARBALIÉ.—*Précis et tables des instructions de l'enregistrement* (Rugles, Eure, 1868).
- DALLOZ.—Jurisprudence générale :
- 1° *Répertoire de législation, de doctrine et de jurisprudence*,
 - 2° *Supplément au Répertoire* (Paris, 1887-1897),
 - 3° *Recueil périodique*,
 - 4° *Les Codes annotés*,
 - a) *Code de l'enregistrement* (Paris, 1878),
 - b) *Code civil* (1874),
 - c) *Supplément au Code civil* (1890).

DEMANTE (Gabriel). — *Principes de l'enregistrement en forme de commentaire de la loi du 22 frimaire an VII*, 4^e édition (Paris, 1888-1890).

ARMAND DEMASURE, avocat au Conseil d'État et à la Cour de cassation. — *Traité du régime fiscal des sociétés* (Paris, 1884).

Dictionnaire des droits d'enregistrement, par les rédacteurs du Journal de l'Enregistrement et des Domaines, 3^e édition (Paris, 1875).

Dictionnaire du Notariat, par les rédacteurs du Journal des Notaires (Paris, 1854), 4^e édition.

Supplément à la 4^e édition (Paris, 1883-1885).

DEFRÉNOIS. — *Traité pratique et formulaire général du Notariat de France et d'Algérie*, 5^e édition (Paris, 1884), 6 volumes.

Supplément périodique.

Encyclopédie du Notariat et de l'Enregistrement, publiée par la Revue du Notariat (Paris, 1879).

FLANDIN, conseiller à la Cour impériale de Paris. — *De la transcription en matière hypothécaire*, 2 volumes (Paris, 1861).

GARNIER. — *Répertoire général et raisonné de l'Enregistrement*, 5^e édition (Paris, 1874), 7^e édition (Paris, 1891).

L. GUILLOUARD, professeur de Code civil à la Faculté de droit de Caen. — *Traité du contrat de société* (Paris, 1891).

C. HOUPIN. — *Traité théorique et pratique des sociétés par actions* (Paris, 1889).

Instructions générales sur l'enregistrement.

Journal de droit international privé, année 1887.

Journal de l'enregistrement et des domaines.

Journal des notaires et des avocats, par une société de jurisconsultes et de notaires.

KUSS. — *Manuel complet de l'aspirant au surnumérariat de l'enregistrement* (Paris, 1885).

FRANÇOIS LEFEBVRE. — *Régime fiscal des sociétés*.

LE MÊME. — *Des droits d'enregistrement en matière de société*. Thèse pour le doctorat (Rennes, 1889).

LYON-CAEN et RENAULT. — *Traité de droit commercial* (1890).

FRÉDÉRIC MOURLON. — *Traité théorique et pratique de la transcription* (Paris, 1862).

MOURLON et DEMANGEAT. — *Répétitions écrites sur le Code civil* (Paris, 1883, 11^e édition).

MARCEL MONGIN, professeur à la Faculté de droit de Dijon. — *De la situation juridique des sociétés dénuées de personnalité*. Revue critique, année 1890.

NAQUET, E., professeur à la Faculté de droit d'Aix. — *Traité théorique et pratique des droits d'enregistrement* (Paris, 1882).

PAUL PONT. — *Explication du Code Napoléon* (t. VII); commentaire, traité des sociétés civiles et commerciales (Paris, 1872).

POTHIER — (Édition Suffrein). (Paris, 1821.)

Revue pratique des Sociétés civiles et commerciales, année 1889 (Bruxelles).

RIGAUD et CHAMPIONNIÈRE. — *Traité des droits d'enregistrement* (Paris, 1839).

SURVILLE et ARTHUYS. — *Cours élémentaire de droit international privé* (Paris, 1895).

Revue critique de législation et de jurisprudence.

THOMAS. — *Du droit de transaction* (Thèse pour le doctorat). Faculté de droit de Lyon (Paris, 1891).

COMTE DE VAREILLES SOMMIÈRES, doyen de la Faculté libre de droit de Lille. — *Du Contrat d'association, ou la loi française permet-elle aux associations de posséder?* (Paris, 1893.)

VAVASSEUR, avocat à la Cour d'appel de Paris. — *Traité des sociétés civiles et commerciales* (Paris, 1878).

VÉTILLARD. — *De la transcription en droit fiscal*. (Thèse pour le doctorat. Pau, 1894.)



DES DROITS D'ENREGISTREMENT ET DE TRANSCRIPTION

Sur les apports en société



INTRODUCTION — DIVISION

Les actes relatifs aux sociétés sont soumis à l'impôt comme tous les actes constatant les conventions des particuliers. Qu'une société se crée, se transforme ou se dissolve, ces événements donneront ouverture à la perception de droits, divers par leur nature d'abord, par leur quotité ensuite.

Pour tous ces droits, l'assiette de leur perception sera l'apport des associés à la communauté. Et il n'en pouvait être autrement.

En effet, l'article 13 de la déclaration des droits de l'homme du 26 août 1789 proclame « que la contribution commune doit être égale-
« ment répartie entre tous les citoyens, en raison
« de leurs facultés ».

Or cette appréciation des facultés des sociétés ne pouvait résulter que de la connaissance, ou des bénéfices réalisés par l'association, ou de la mise des associés ¹ ; car les sociétés seront d'autant plus riches qu'elles réaliseront de plus grands bénéfices, ou que leur capital social sera plus considérable. Ces deux bases de perception : l'importance de la mise en société, le chiffre des bénéfices réalisés, sont donc également légitimes et conformes aux principes du droit public.

Mais il est trop aisé de dissimuler les bénéfices d'une société : l'assiette de l'impôt ne serait pas assurée, si la constatation des bénéfices en était la base : les associés s'empresseraient de se distribuer entre eux les dividendes sans laisser trace du partage.

Au contraire, leur intérêt personnel les empêche de dissimuler le montant de leurs apports en société, destinés à demeurer longtemps dans le fonds social. L'importance de ces apports assurera souvent tout le crédit dont jouira la société près du monde des affaires ; la plupart du temps il servira de base à la distribution des bénéfices, et, lors du partage des biens sociaux, il fera l'objet d'une reprise en nature. En réduire la

1. KUSS, *Manuel de l'aspirant au surnumérariat de l'enregistrement*, t. 1 p. 161. — NAQUET, *Traité théorique et pratique des droits de l'enregistrement*, p. 4, n° 8.

valeur, sinon la dissimuler entièrement, puisqu'une société ne se conçoit pas sans une mise sociale, serait fatal aux principaux intéressés eux-mêmes.

C'est en vertu de ces principes que l'apport en société a toujours servi de base à la perception du droit de transcription et des impôts qui se perçoivent au moment du partage de l'actif social, et que les lois récentes qu'on étudiera plus loin, ont pu établir un droit d'enregistrement proportionnel sur la constitution même des actes de société.

De plus, toutes les fois que la constitution de la société donne ouverture au droit proportionnel de mutation ou au droit de transcription, le législateur, en prenant la mise sociale pour base de la perception, s'est conformé au droit commun, où le prix de la mutation et le montant de l'obligation fixent le chiffre des droits à acquitter.

Dans ce cas, en effet, les apports représentent vraiment aussi un prix ou une prestation.

L'étude des questions si délicates et si multiples qui peuvent surgir au point de vue fiscal de la constitution des apports en société, nous a paru présenter un grand intérêt pratique.

Une erreur légère de rédaction peut entraîner des droits de mutation considérables au lieu de

la taxe modérée, établie par une législation bienveillante.

Et, lorsque l'acte de société a été régularisé, un grave problème se pose encore, dont la solution place souvent dans un très grand embarras ceux qui ont mission de le résoudre : faut-il ajouter aux charges qui pèsent sur cette société naissante la formalité si onéreuse de la transcription ?

Il est donc important d'établir, d'une façon aussi précise que possible, les principes qui régissent cette matière, et d'en rechercher l'application aux hypothèses si variées qu'on rencontre dans la constitution des actes de société.

DIVISION

Ce travail comprendra trois parties :

La première aura pour objet d'étudier les principes généraux et tout ce qui concerne la perception du droit ordinaire de 20 centimes pour cent.

Nous rappellerons d'abord ce qu'est l'apport en société : cette définition ne sera pas inutile, puisque nous retrouverons constamment l'apport en société dans notre travail. Nous ferons ensuite un historique très sommaire des différents droits d'enregistrement perçus en matière de société ; nous répondrons à cette question : les

actes de société doivent-ils être enregistrés ? et nous examinerons quelle est la base juridique de la perception.

Après avoir établi ainsi les principes généraux de la matière dans un premier chapitre, nous en consacrerons un second à l'étude de la perception du droit de 20 centimes pour cent, au moment de la formation des sociétés d'abord, et sur les actes de transformation et de prorogation de société ensuite.

Dans la seconde partie de ce travail, nous rechercherons les droits exceptionnels auxquels peuvent être assujétis les apports au moment de la formation des sociétés, et au moment de leur dissolution. Ce sera la matière de deux chapitres concernant, l'un la formation, l'autre la dissolution des sociétés.

Enfin, la troisième partie traitera en deux chapitres de la transcription des actes constitutifs de société et des partages de société.



PREMIÈRE PARTIE

Principes généraux. — Perception du
droit de vingt centimes pour cent

CHAPITRE I^{er}

PRINCIPES GÉNÉRAUX

§ 1^{er}

QU'EST-CE QU'UN APPORT EN SOCIÉTÉ ?

L'apport est toute chose qu'un associé met en commun, et soumet aux risques sociaux en échange du droit de participer aux bénéfices à réaliser. (Art. 1832 Code civil.)

« On peut mettre en société tout bien pouvant
« être l'objet d'une obligation, meuble ou im-
« meuble, corporel ou incorporel. On peut ap-
« porter la propriété d'un bien, ou seulement
« l'usufruit, ou même la jouissance de ce bien.¹ »

Les apports doivent être soumis aux risques sociaux. Cette condition est la caractéristique qui distingue la mise sociale d'une foule d'autres opérations. Pour qu'un versement à la caisse sociale, ou la livraison aux communistes d'un corps certain, ou encore l'application de l'industrie d'une personne à l'entreprise de

1. GUILLOUARD, *Traité du contrat de Société*, n° 63.

plusieurs autres, constituent un apport à une société, il faut nécessairement que la chose, mise en commun, soit exposée aux chances de gain ou de perte de la société.

Si Primus, par exemple, fournit une somme de 100,000 fr. à l'association, sous la condition qu'indépendamment des gains auxquels il n'aura aucun droit, et des pertes qu'il ne partagera pas, la société lui paiera des intérêts à 5 % et lui garantira à la dissolution le remboursement de ses 100,000 fr., cette convention n'est pas un contrat de société, mais un prêt sur lequel l'enregistrement percevra le droit proportionnel.

Il n'y aura pas davantage société si Paul fournit son travail à une société moyennant une rétribution annuelle fixée à forfait : c'est un louage d'ouvrage ou d'industrie ; c'est encore un marché.

Un fabricant livre des tissus à une société formée pour l'exploitation d'un commerce de draps ; en échange, il doit recevoir, avant tout partage, une somme déterminée d'avance par mètre de tissu livré : il y a vente et pas apport ; le fisc s'en souviendra.

Enfin, l'apport doit donner le droit de participer aux bénéfices éventuels de la société. Les exemples précédents nous ont révélé l'existence de contrats dans lesquels une des parties réalise un avantage indépendant des bénéfices résultant

de l'association. Les décisions de jurisprudence abondent pour confirmer l'appréciation dont nous avons fait suivre ces exemples. L'occasion de relater des arrêts typiques se présentera, du reste, fréquemment au cours de ce travail. Bref, toutes les fois que les stipulations de l'acte n'attribueront pas une part des bénéfices aux contractants en échange de leur mise sociale, il n'y aura pas apport, mais des conventions à titre onéreux, de dénominations et de conséquences variées, si la mise donne droit à une autre rémunération que la part des gains communs, ou bien encore des donations, s'il n'est rien promis en échange de l'apport procuré à la société.

La définition de l'apport en société ainsi établie, il nous faut maintenant déterminer les différentes espèces de droits d'enregistrement auxquels ont été successivement soumis les actes de société.

§ 2

NOTIONS HISTORIQUES.

La loi du 22 frimaire an VII a créé deux sortes de droits d'enregistrement : en vertu de l'article 2 de cette loi, ils sont fixes ou proportionnels, suivant la nature des actes et mutations qui y sont assujétis.

« Le droit fixe, dit l'article 3, s'applique aux
« actes, soit civils, soit judiciaires ou extrajudi-
« ciaires, qui ne contiennent ni obligation, ni
« libération, ni collocation ou liquidation de
« sommes et valeurs, ni transmission de pro-
« priété, d'usufruit ou de jouissance de biens
« meubles et immeubles. »

Le droit proportionnel, par conséquent, s'ap-
plique aux actes contenant obligation, libération,
collocation, liquidation de sommes et valeurs
ou transmission de propriété, d'usufruit ou de
jouissance, ce que l'article 4 de la loi de fri-
maire exprime en ces termes : « Le droit pro-
« portionnel est établi pour les obligations,
« libérations, condamnations, collocations ou
« liquidations de sommes et valeurs, et pour
« toute transmission de propriété, d'usufruit ou
« de jouissance de biens meubles et immeubles,
« soit entre vifs, soit par décès. Il est assis sur
« les valeurs. »

La quotité de ces droits varie et est déterminée,
soit par les articles 68 de la même loi pour les
droits fixes, et 69 pour les droits proportionnels,
soit par des lois postérieures.

Droits fixes, droits proportionnels : telles
furent les deux seules catégories d'impôts
que le fisc percevait sur les actes et contrats,
selon leur nature, jusqu'à la loi du 28 février
1872.

Par cette loi, le législateur établissait un droit fixe dont la quotité variait avec l'importance des valeurs constatées dans les actes. Cette quotité suivait une gradation parallèle à l'accroissement des sommes reconnues par la convention soumise au droit; d'où le nom de droit fixe gradué donné au nouvel impôt. En furent frappées certaines classes de conventions déterminées par l'article 1^{er} de la loi. Citons par exemple : les partages, les contrats de mariage sur les apports des futurs époux, les délivrances de legs sur la valeur des objets légués, et enfin les actes de société sur les apports sociaux, déduction faite du passif.

Le législateur de 1872 ne fit d'ailleurs pas œuvre durable; car le droit fixe gradué, contraire aux traditions en matière d'enregistrement, détruisait l'harmonie de notre système fiscal; il a été abrogé par la loi du 8 avril 1893, et remplacé par un droit proportionnel de vingt centimes pour cent (quinze centimes en matière de partage).

Notre législation est donc revenue, en apparence du moins, à la dualité primitive. Comme à l'origine, les droits d'enregistrement sont ou fixes ou proportionnels.

Il importait néanmoins d'esquisser ce rapide historique, parce que la constitution des apports en société était un des contrats soumis au droit

fixe gradué par la loi du 28 février 1872, et fut, par conséquent, successivement assujétie aux différentes sortes de droits d'enregistrement.

Aujourd'hui encore, la perception des droits en vigueur est parfois simultanée pour le même acte, selon l'interprétation donnée à la nature de la clause d'apports.

§ 3

LES ACTES DE SOCIÉTÉ DOIVENT-ILS ÊTRE ENREGISTRÉS ? DÉLAIS ET PÉNALITÉS.

Pour être soumis au tarif spécial dont nous venons de tracer à grandes lignes les évolutions successives, le contrat objet de la perception doit réaliser tous les éléments qui sont de l'essence de la société : apport réciproque, intérêt commun, bénéfices à réaliser.

Ajoutons que l'avantage recherché par les associés en se groupant doit être appréciable en argent. Le droit spécial ne s'appliquerait donc pas à certains contrats qui donnent naissance à une indivision, mais auxquels manque un des éléments essentiels du contrat de société. Tel serait le cas des associations créées pour l'agrément des associés, comme, par exemple, une société de musique ou de gymnastique. Il en serait de même pour les associations que

formeraient des individus dans un but patriotique ou religieux. C'est ce qu'a rappelé en ces termes le tribunal de Langres, dans un jugement du 5 décembre 1888 : « Considérant qu'il n'est pas douteux que la société de gymnastique « la Bourbonnaise » ne peut être considérée comme une société civile régie par les dispositions spéciales du Code civil, puisque rien n'est mis en commun en vue d'un bénéfice à partager ; qu'elle est formée, non dans un esprit de lucre, mais uniquement dans un but patriotique...¹ »

Ces principes ont conduit à un résultat assez bizarre et inattendu : c'est en se basant sur eux que les jurisconsultes ont été amenés à refuser la qualité de sociétés aux associations d'assurances mutuelles. En effet, le propre de cette catégorie de sociétés est de garantir la perte, et non de procurer un bénéfice aux associés. La réalisation d'un bénéfice par les associés est contraire à la nature de ces sortes de compagnies d'assurances.

On a tenté de dire cependant que le titulaire d'une assurance mutuelle se propose, en contractant sa police, de réaliser un bénéfice, puisque, en cas de sinistre, il se trouverait plus riche que s'il n'avait pas contracté : il ne devait plus rien avoir, et il a encore quelque chose.

1. SIREY. 89, II, 175.

Mais le fisc et la jurisprudence sont d'accord pour répondre au mutualiste qui raisonne ainsi, qu'en contractant, *certabat de damno vitando, non de luero captando* : il visait la réparation de dommages possibles; il ne se proposait pas le partage de bénéfices à réaliser.

L'administration a nettement formulé sa manière de voir dans une solution du 27 mai 1874, dont voici les termes¹ :

« La première des conditions requises pour
« l'application du droit gradué, c'est l'existence
« d'une société, c'est-à-dire, suivant la défini-
« tion de l'article 1832 du Code civil, d'un con-
« trat par lequel deux ou plusieurs personnes
« mettent quelque chose en commun dans la
« vue de partager le bénéfice qui pourra en
« résulter. Il n'y a donc société, dans le sens
« propre et juridique du mot, que lorsqu'il y a
« intention et possibilité de réaliser des béné-
« fices. Or, il est de l'essence même des con-
« ventions d'assurances mutuelles d'exclure
« pour les adhérents toute chance de bénéfices;
« d'où il suit que ces conventions n'ont pas le
« caractère de sociétés dans l'acception légale
« de ce mot...

« Il suit de là que les conventions d'assu-
« rances mutuelles échappent, par leur nature,

1. DALLOZ, périod., 74, 5, 193.

« à l'application de l'article 1^{er} de la loi du 28 février 1872, qui vise les actes de société. »

Quant à la Cour de cassation, son opinion s'est bien modifiée dans un arrêt du 25 juin 1890. Elle reconnaît le caractère de véritables sociétés aux compagnies d'assurances mutuelles contre l'incendie, puisqu'elle assimile ces sortes de sociétés aux autres : « Attendu que ces principes
« (énoncés dans les phrases précédentes, contenant les motifs de l'arrêt) sont applicables aux
« sociétés d'assurances mutuelles comme à
« toutes les sociétés en général. »

Ce ne serait pas non plus le tarif des actes de société qui serait appliqué aux conventions qui se dissimuleraient sous la forme d'une société avec des éléments très différents de ceux qui, d'après la loi, devraient s'y rencontrer. Il a été jugé, notamment, qu'il y avait lieu de percevoir le droit de mutation immobilière dans une espèce où l'apport d'un immeuble indivis entre deux associés avait été fait avec cette stipulation qu'en cas de décès de l'un d'eux avant l'expiration de la société, l'associé survivant deviendrait seul propriétaire de l'immeuble à titre de pacte aléatoire, sans avoir rien à rembourser. Les magistrats ont reconnu dans ce contrat les caractères d'une vente sous condition suspensive. (Cassation, 13 juin 1895 ¹.)

1. DALLOZ, pér., 96, 1, 47.

Les actes de société se prêtent en effet à une foule de combinaisons sous lesquelles se déguisent souvent des ventes, des prêts, des mandats, des baux, des marchés, des ouvertures de crédit, etc. Si les agents de l'administration reconnaissent un de ces contrats dans l'acte qui leur est présenté sous la dénomination d'acte de société, ils perçoivent le droit propre au contrat ainsi déguisé, sans s'inquiéter des apparences. Et c'est justice ¹.

Bref, toutes les fois que les conventions porteront les signes caractéristiques des actes de société, elles pourront être enregistrées comme telles avec le tarif spécial à ces sortes d'actes.

Cette formalité n'est d'ailleurs pas toujours obligatoire : nous allons rechercher quand elle est facultative, et quand elle est de rigueur. Pour ce dernier cas, il faudra examiner dans quel délai la loi veut que l'acte soit présenté à l'enregistrement.

La solution de ces questions dépend de la forme adoptée pour la constitution des sociétés.

Si l'acte constitutif est notarié, il sera néces-

1. Voyez notamment, sur cette question de l'analogie entre les sociétés et d'autres contrats : GARNIER, *Répertoire d'enregistrement*, 7^e édition, v^o *Société*, n^{os} 122 et suivants ; — *Dictionnaire des droits d'enregistrement*, v^o *Société*, n^{os} 264 et suivants. — Voir aussi arrêt du 6 février 1878 (D. P. 78, 1. 257).

sairement enregistré, et il devra être présenté à la formalité dans les dix ou quinze jours de sa date, selon que le notaire rédacteur aura ou non sa résidence dans la commune où le bureau de l'enregistrement est établi. C'est le droit commun des actes notariés, aucun motif n'existe d'y déroger ici.

Mais l'acte constitutif n'est pas nécessairement notarié ; la formation de la société peut aussi être le fait d'une convention verbale ou d'un acte sous signatures privées. Différentes hypothèses se présentent encore.

Si l'acte de société est mentionné dans un autre acte, soumis à la formalité de l'enregistrement ; si un jugement forme titre pour la société ; si l'acte est produit en justice ou qu'il en soit fait usage par acte public, dans tous ces cas, les contrats de société seront soumis à la perception du droit de vingt centimes.

Ces hypothèses spéciales mises à part, il nous reste à décider maintenant si, en règle générale, les actes de société doivent être enregistrés. Les principes généraux nous répondront.

Les droits d'enregistrement considérés dans leur nature se subdivisent en droits d'acte et droits de mutation.

Le droit d'acte est celui qui taxe l'acte instrumentaire lui-même, le *scriptum*, et non le *gestum* : l'écrit est la cause de l'impôt.

Le droit de mutation atteint le fait lui-même dont l'écrit est la preuve — *id quod actum est* — en dehors de l'instrument de la preuve. Il est ainsi appelé parce qu'il s'agit toujours d'une mutation, ou, pour employer une expression plus précise empruntée à M. Dalloz, parce qu'il y a une chose quelconque qui change de main, soit une somme d'argent, soit un objet mobilier ou un immeuble, en d'autres termes, lorsque l'acte contient obligation, libération ou transmission de biens meubles et immeubles.

Les droits fixes sont des droits d'acte; les droits proportionnels, en principe, des droits de mutation. Pourtant, le droit proportionnel créé par la loi du 28 avril 1893 est un droit d'acte.

Lorsque les parties sont laissées juges par la loi de l'opportunité de l'enregistrement, le droit exigible en cas de présentation volontaire est un droit d'acte; quand il y a lieu à la perception d'un droit de mutation, la formalité de l'enregistrement est obligatoire, sauf pour les mutations de biens meubles autres que les cessions de fonds de commerce ¹.

1. G. DEMANTE, *Exposition raisonnée des principes d'enregistrement*. — BERTHEAU, *Répertoire raisonné de la pratique des affaires*, v^o Enregistrement, n^{os} 42249 et suivants. — DALLOZ, *Code de l'enregistrement*, n^{os} 134 et s.; 3384 et s., même auteur, *Jurisprudence générale*, v^o Enregistrement, n^o 79.

La distinction entre les droits d'acte et les droits de mutation a été

Les conventions passibles d'un droit de mutation ont été déterminées par les articles 22 et 24 de la loi du 22 frimaire an VII, 4 de la loi du 27 ventôse an IX et 5, §§ 2 et 7 de la loi du 28 février 1872.

C'étaient : les mutations par décès de biens meubles et immeubles, les mutations entre vifs de propriété ou d'usufruit des biens immeubles, les mutations entre vifs de jouissance des biens immeubles (baux, sous-baux, cessions de baux, etc.), les mutations entre vifs de propriété de fonds de commerce et de clientèle, les mutations de propriété de navires. Toutefois, ces dernières sont désormais soumises de nouveau à un simple droit d'acte par la loi du 30 janvier 1893. (Article 10.)

Les actes de société, n'entraînant pas de mutation de propriété, selon la doctrine qui a inspiré les rédacteurs de la loi de frimaire, étaient soumis à un droit d'acte.

Sous l'empire de la loi du 28 février 1872, le tarif a été changé ; mais la nature de l'impôt n'a pas varié, le droit perçu est resté un droit d'acte. Enfin, la loi du 28 avril 1893 ayant seulement remplacé le droit fixe existant par un droit hybride, créé pour les besoins fiscaux avec la

repoussée dans ces derniers temps par M. Kuss, *op. cit.*, n° 619, et par M. NAQUET, professeur à la faculté de droit d'Aix, *Traité des droits d'enregistrement*, t. I, p. 88 à 102.

volonté de modifier seulement le taux de la perception, et non pas la nature de celle-ci, ce nouveau droit, bien que proportionnel est pourtant classé parmi les droits d'acte, dont la perception n'est pas obligatoire pour les parties.

Donc celles-ci peuvent, sans que l'administration puisse y trouver à redire, contracter une société par des conventions verbales¹, ou même, si leur convention a été constatée par écrit, ne pas soumettre cet écrit à la formalité. Il n'est par conséquent question d'aucun délai pour l'enregistrement des actes de société ; cela résulte clairement de l'article 22, titre III, de la loi du 22 frimaire an VII, qui ne fixe un délai « que pour les actes qui porteront transmission « de propriété ou d'usufruit de biens immeubles, « et les baux à ferme ou à loyer, sous-baux, « cessions et subrogations de baux, et les engagements aussi sous signatures privées de biens « de même nature », à moins, bien entendu, que lesdits actes de société ne renferment une ou plusieurs des opérations juridiques dont la nomenclature précède.

Remarquons donc que, si un acte de société contient une clause accessoire stipulant un des faits juridiques prévus par l'article précité,

1. Nous n'envisageons ici que le point de vue fiscal, et ne nous préoccupons pas des conditions de validité des sociétés de commerce.

il doit être enregistré, et la formalité remplie dans les délais prévus par la loi, c'est-à-dire dans les trois mois de sa date.

Hors ce cas, la nécessité d'enregistrer les actes de société ne devient rigoureuse que dans les circonstances exceptionnelles, prévues plus haut, de mention dans un autre acte, de titre créé par un jugement, ou d'utilité tirée du contrat dans un acte public.

D'ailleurs, en fait, dans la pratique, beaucoup d'actes de société, même de ceux pour qui cette formalité n'est pas obligatoire, seront enregistrés, puisque la loi du 24 juillet 1867, articles 1 et 24, exige, pour les sociétés par actions, que la déclaration de la souscription des actions et du versement du quart du capital social imposée aux gérants, soit constatée par un acte notarié auquel sera annexé un des originaux de l'acte de société, s'il est sousseings privés : toutes prescriptions qui rendent indispensable l'enregistrement de ces sortes d'actes, en vertu des articles 42 et 44 de la loi du 22 frimaire an VII, et de l'article 10 de la loi du 16 juin 1824.

Le défaut d'enregistrement en temps voulu d'un acte de société notarié ferait condamner le notaire négligent à une amende de 10 francs par chaque contravention, s'il s'agit d'un droit fixe, ou égale au montant du droit si l'acte pour

lequel la formalité a été omise ou accomplie tardivement, était sujet au droit proportionnel. (Article 33, titre 6, de la loi de frimaire, et 10 de la loi du 16 juin 1824.)

Seraient frappés de la peine du double droit les actes de société sous signatures privées qui, devant être enregistrés dans les 3 mois en vertu de l'article 22 de la loi de frimaire, ne l'auraient pas été. (Article 38 de la même loi.)

Les actes de société passés à l'étranger que leurs dispositions auraient astreints à l'enregistrement dans les 3 mois, en vertu de l'article 22 de la loi de frimaire, s'ils avaient été faits en France, bénéficient d'un délai de six mois pour l'accomplissement de cette formalité.

§ 1

BASE JURIDIQUE DE LA PERCEPTION.

Avant d'étudier les problèmes que soulève l'application du tarif en vigueur sur les apports en société, il nous faut examiner une importante question : quelle est la base juridique du système de perception adopté par les lois que nous venons d'analyser ?

Si on considère l'effet de l'apport en société, il semble bien que c'est un droit de mutation

qui devrait être perçu lors de l'enregistrement de l'acte. En effet, les droits de mutation frappent les conventions contenant des obligations, des libérations, des transmissions de propriété et de jouissance, et les droits d'acte toutes les autres conventions. Or la doctrine et la jurisprudence sont à peu près unanimes à reconnaître, pour les sociétés qui ont la personnalité juridique, que la constitution d'apports en société réalise une mutation immédiate de propriété entre le constituant et la personne juridique créée par le contrat. Par conséquent, la rigueur des principes de notre droit fiscal, qui veulent, aux termes de l'article 4 de la loi de frimaire, que toute transmission de propriété de biens meubles et immeubles soit assujétie au droit proportionnel, réclamerait la perception du droit proportionnel de mutation sur les actes de société renfermant une constitution d'apports.

Pourquoi donc le législateur a-t-il dérogé ici au droit commun, et a-t-il préféré le droit fixe, puis le droit gradué, et enfin le droit de 20 centimes pour cent à la taxe accoutumée des mutations, c'est-à-dire de 5 fr. 50 % en matière immobilière, de 2 % en matière mobilière et de 1 % pour les cessions de créances ?

Dans un premier système, on a expliqué cette anomalie de la façon suivante : le groupement des capitaux est très favorable au développement

du commerce et de l'industrie, d'où dépendent la prospérité et la richesse d'un pays. La législation devait donc favoriser et faciliter de tout son pouvoir la fondation des sociétés.

Or, frapper les sociétés, dès l'origine, d'impôts très lourds, de nature à absorber une partie de leurs ressources, aurait enrayé presque radicalement leur développement. Aux débuts d'une entreprise, ses directeurs ont besoin de tous leurs capitaux ; et rendre improductifs à jamais une partie de ceux dont ils ont pu disposer serait un contresens économique.

La faveur qui s'attache au commerce et à l'industrie aurait donc décidé les auteurs de la loi du 22 frimaire an VII à exempter les apports en société du droit proportionnel de mutation.

Voici en quel termes l'administration de l'enregistrement a, dans sa requête devant la Cour de cassation, lors d'un arrêt du 28 décembre 1870, indiqué le motif de l'article 68, § 3, n° 4, de la loi de frimaire : « Cette disposition, conçue dans des
« termes limitatifs et absolus, affranchit du droit
« proportionnel les clauses qui, telles que les
« stipulations d'apport, sont de l'essence du
« contrat de société. L'exception se justifie d'elle-
« même. Comme l'apport ou la mise en commun
« de quelque chose est pour toute société une
« condition d'existence, le prélèvement d'un
« impôt sur cette mise aurait eu pour résultat de

« diminuer le capital social au moment même
« où la société a un besoin plus pressant de ses
« ressources pour créer, en se développant, des
« richesses nouvelles contribuant à l'augmenta-
« tion de la matière imposable ; il était de l'in-
« térêt du trésor de ménager, par de sages
« immunités, les capitaux et les entreprises, qui
« sont des instruments de production. »

C'est ainsi également que les législateurs de 1872 ont envisagé l'économie de la loi de frimaire. On en a la preuve dans le travail du rapporteur de la loi : « A la rigueur, y est-il écrit, on au-
« rait pu exiger un droit de mutation immobi-
« lière ou mobilière sur le montant des apports
« sociaux ; car l'apport en société entraîne en
« réalité, si ce n'est au point de vue du droit
« fiscal, une véritable translation de propriété ;
« c'est pour favoriser la création des associations
« que la loi de l'an VII a accordé cette immu-
« nité aux sociétés. » Et plus loin : « La com-
« mission pense, comme le gouvernement, qu'il
« convient de maintenir les facilités accordées. »

Depuis longtemps déjà, la Cour de cassation avait proclamé l'exactitude de cette façon d'envisager les motifs qui ont guidé le législateur de l'an VII : « Attendu, dit un arrêt de la Cour
« rendu toutes chambres réunies le 29 décem-
« bre 1868, que le paragraphe 6 du numéro 2 de
« l'article 69 de la loi de frimaire an VII, a

« apporté une exception à la règle qui frappe de
« deux francs par cent francs les ventes ou
« cessions d'objets mobiliers; qu'il a été évi-
« demment édicté en vue de favoriser le com-
« merce et l'industrie, en facilitant la circula-
« tion des capitaux qui y sont engagés¹. »

M. le procureur général Dupin le déclarait déjà en 1842, lors de l'arrêt rendu toutes chambres réunies, le 6 juin de cette année.

Tous les auteurs n'admettent pas, il est vrai, que le désir de favoriser le commerce et l'industrie ait été le motif déterminant pour lequel le législateur de l'an VII se serait décidé à exempter du droit de mutation les apports en société.

Il a paru bizarre qu'une faveur accordée à la protection du commerce et de l'industrie ait été étendue *de plano* aux sociétés civiles, qu'aucune raison n'appelait à participer à cette bienveillance propre au commerce. Le motif invoqué pour expliquer l'exception n'a donc pas paru assez compréhensif à certains jurisconsultes², et ils en ont cherché un autre.

Voici l'opinion à laquelle ils se sont arrêtés.

1. D. P. 69, 1, 73.

2. TROPLONG, *Traité du contrat de société*, nos 58, 69, 70 et suiv. — DEMANTE, *Principes d'enregistrement*, n° 326. — LYON-CAEN, sous arrêt de la Cour de Paris du 18 août 1881 (Sirey, 82, 2, 25). — GARNIER, *Répertoire*, *passim*. — MONGIN, *Revue critique*, 1890, p. 714.

A leur avis, la disposition du paragraphe 3, n° 4 de l'article 68 de la loi du 22 frimaire an VII ne constitue pas une exception au droit commun, une faveur; mais elle serait l'application même des principes généraux du droit fiscal, parce que le législateur de la loi du 22 frimaire an VII n'a pas reconnu à l'apport en société le caractère de mutation immédiate de propriété. Pour eux, chacun des associés est copropriétaire du fonds social pour sa part et portion; il a un droit éventuel au tout, et, en vertu de la fiction de l'article 883, les biens sociaux qui lui écherront par l'effet du partage, seront considérés comme lui ayant appartenu *ab initio*; grâce à l'effet rétroactif du partage, il tiendra directement sa part de l'ancien propriétaire.

En conséquence, quand un associé fait apport d'un objet à la communauté, d'un immeuble par exemple, il transmet à ses coassociés un droit éventuel sur l'immeuble, et il conserve lui-même un droit conditionnel sur son apport; l'événement du partage seul réalisera ou fera défaillir la condition. Le sort attribue-t-il l'immeuble à celui qui en avait fait l'apport, celui-ci sera considéré comme n'ayant jamais cessé d'en être propriétaire; au contraire, l'immeuble échoit-il à un des associés non apporteurs, celui à qui l'immeuble revient

dra sera censé le tenir directement de l'associé qui en avait fait l'apport. La condition s'est trouvée réalisée; la vente a été parfaite dès l'origine; elle produit son effet rétroactivement, et le droit de mutation que le fisc exige au moment du partage, comme nous le verrons, est simplement l'équivalent du droit qui n'a pas été perçu lors de la constitution d'apport. L'exigibilité de ce droit est suspendue par une condition identique à celle qui affecte le transfert de propriété lui-même.

Les auteurs dont nous exposons l'opinion affirment que telle a été la pensée du législateur de l'an VII.

Ils le prouvent en premier lieu par le texte de la loi, puis par les travaux préparatoires de cette loi.

Le texte de la loi d'abord serait la plus fidèle expression de ce système.

En effet, l'article 3 de la loi de l'an VII applique le droit fixe aux actes qui ne contiennent ni obligation.... ni transmission de propriété, d'usufruit ou de jouissance de biens meubles et immeubles. L'article 4 de la même loi établit le droit proportionnel pour les obligations.... et pour toute transmission de propriété, d'usufruit ou de jouissance de biens meubles et immeubles. L'article 68, paragraphe 3 n° 4, soumet au droit fixe de 3 francs les actes

de société qui ne portent ni obligation, ni libération, ni transmission de biens meubles ou immeubles entre les associés ou autres personnes.

Or cet article 68 ne fait aucune allusion à une prétendue faveur à l'égard du caractère commercial des sociétés.

Il en résulte donc, d'après ces auteurs, que la loi de frimaire classe purement et simplement les actes de société dans la catégorie de ceux qui ne contiennent pas transmission de propriété, et qu'il n'y a pas lieu de percevoir le droit proportionnel, puisqu'il n'y a pas de mutation immédiate et définitive de propriété; qu'en un mot, l'apport en société n'est frappé d'aucun droit de mutation, parce qu'il n'opère aucune mutation immédiate de propriété.

La volonté du législateur de ne pas soumettre les actes de société au droit proportionnel, parce qu'ils ne contiennent pas de mutation immédiate de propriété, se manifeste très évidemment dans le passage suivant du rapport du comte Duchâtel, présenté au conseil des Cinq-Cents dans la séance du 6 fructidor an VI, au nom de la commission des finances ¹:

« Le projet (celui de la loi de frimaire)
« embrasse, selon leur distinction naturelle, le

1. DALLOZ, *Répertoire*, v° *Enregistrement*, n° 27, note 1.

« droit fixe et le droit proportionnel, et il
« applique méthodiquement l'un et l'autre,
« suivant les espèces, aux actes et mutations
« soumis à l'enregistrement.

« D'abord, pour pouvoir faire une juste
« application et ne pas frapper du droit propor-
« tionnel ce qui ne doit être assujéti qu'au
« droit fixe, la commission s'est attachée à ce
« principe que tout ce qui n'oblige, ne libère ni
« ne transmet ne peut donner lieu au droit
« proportionnel. Ainsi, la fiscalité aura à perdre
« l'usage de deux grands mots à l'aide desquels
« elle soumettait au droit proportionnel des
« actes qui n'étaient pas de nature à y être
« assujétis. Tels sont les inventaires, les par-
« tages, *les actes de société*, lorsque aucun des
« contractants ne s'oblige à *l'égard des*
« *autres*.... Ces actes suivant le langage fiscal
« sont attributifs ou déclaratifs de propriété ou
« de jouissance, et cela suffit pour les tenir dans
« la classe de ceux qui portent transmission¹.

« Il convient à des législateurs sages et
« éclairés de faire cesser ces applications, qui
« ne seraient que ridicules, si elles n'étaient
« pas onéreuses, injustes, etc. »

1. Tous les auteurs qui ont reproduit le rapport de Duchâtel s'accordent à reconnaître qu'il y a ici une faute d'impression; il faudrait: Cela suffit pour les tenir dans la classe de ceux qui ne portent pas transmission.

D'ailleurs, au moment où fut promulguée la loi de frimaire, la conception qu'elle renferme de la nature des apports en société était loin d'être une nouveauté. Elle ne faisait que reproduire les idées de l'ancien droit sur ce point. Pothier notamment, dont les législateurs modernes se sont beaucoup inspirés dans le travail de l'édification de notre nouvelle législation, a maintes fois exposé la théorie qui paraît avoir été appliquée dans les dispositions de la loi de frimaire.

Venant à exposer les conséquences de l'effet rétroactif du partage, il s'exprime ainsi ¹ : « Par exemple, si, par le partage que nous faisons
« d'une communauté qui est composée d'héritages que nous y avons mis chacun, et d'autres
« que nous avons acquis pour le compte de la
« société, les héritages qui tombent dans mon
« lot sont ceux que j'y ai apportés par notre contrat
« de société, ils seront censés n'avoir jamais cessé
« de m'appartenir en entier. *Le contrat de société*
« *que j'ai fait avec vous, par lequel je les ai mis*
« *en communauté, ne vous y a donné qu'un droit*
« *conditionnel, dépendant de l'événement du*
« *partage pour le cas seulement auquel, par le*
« *partage, ils tomberaient dans notre lot : l'événement du partage ayant fait manquer la condi-*

1. POTHIER, *Traité du contrat de société*, ch. IX, § 4, n° 179.

« tion, vous êtes censé n'y avoir jamais eu aucun
« droit, et n'avoir pu par conséquent les hypo-
« théquer à vos créanciers. »

« Si ce sont les héritages que vous avez mis
« en communauté qui étoient dans mon lot,
« ils sont censés avoir composé ma part dans
« la communauté dès le temps du contrat de
« société par lequel vous les y avez mis. *Je suis*
« *censé les avoir acquis de vous en entier dès*
« *l'instant de ce contrat*, et non pas seulement
« par le partage : c'est pourquoi vous n'avez
« pu, depuis le contrat de société, les hypo-
« théquer... »

Il n'est donc pas étonnant que des idées presque universellement acceptées au moment où la loi a été faite aient influé sur ses dispositions. Du reste, depuis sa promulgation, et depuis même que l'opinion de la plupart de nos jurisconsultes s'est transformée en ce qui concerne la personnalité morale des sociétés et ses conséquences, plusieurs auteurs, l'administration de l'enregistrement, et parfois la jurisprudence elle-même, ont reconnu souvent que la doctrine de la loi de l'an VII était telle que le prétendent les tenants du système que nous exposons en ce moment.

Parmi ces auteurs, nous citerons MM. Garnier et Demante, qui contestent tous deux l'exactitude de ce système, mais qui recon-

naissent aussi qu'il a été adopté par le législateur de frimaire, et reproduit dans la loi. M. Demante a écrit « qu'en matière de société, une considération domine la perception, à savoir que ce « contrat, en principe, n'est pas une cause de « transmission ; qu'il produit un état provisoire « d'indivision, de copropriété, lequel, tôt ou « tard, aboutit au partage »¹.

Dans les instructions qu'elle envoie à ses agents, l'administration a adopté plusieurs fois sans réserve la doctrine que nous venons d'exposer. Nous citerons seulement deux documents.

D'abord, l'instruction générale 360, où il est dit : « Il faut observer que le contrat de société « est un acte par lequel deux ou plusieurs personnes s'obligent de mettre en commun tout « ou partie de leurs biens ou de leur industrie, « pour partager le gain ou supporter la perte qui « résultera de l'association ; *que cette communauté n'opère aucune transmission* actuelle et « réelle ; qu'il y a mise en société de ce qui « appartenait précédemment à chaque associé ; « mais que chacun d'eux, faisant partie de cette « société, et conservant sur l'établissement des « droits qui s'étendent à l'universalité et en « même temps à chaque portion des biens communs, il se peut qu'à la dissolution et au

1. *Op. cit.*, n° 326.

« partage, il reste propriétaire de l'objet qu'il
« a mis en communauté; qu'ainsi, *la mutation*
« *n'étant que conditionnelle et éventuelle, il n'y a*
« *pas lieu au droit proportionnel d'enregistrement.* »

De même dans l'instruction générale 2673
(8^{re})¹: « La loi du 22 frimaire a appliqué cette
« théorie (la même que nous exposons) à la
« perception du droit d'enregistrement. Elle a
« supprimé sur les actes de société le droit pro-
« portionnel qui était perçu antérieurement, en
« vertu de la loi du 19 décembre 1790, et elle
« l'a fait parce que *ces actes n'opèrent aucune*
« *transmission, et ont un caractère simplement*
« *déclaratif.* »

Les termes de ces circulaires ne comportent aucune restriction ; ils ne laissent percer aucune hésitation. L'administration adopte sans réserve la thèse de la transmission conditionnelle de propriété, dont elle fait le principe capital qui guidera la conduite de ses agents.

La jurisprudence elle-même a parfois adhéré au système qu'on dit être reproduit dans la loi de frimaire.

Nous pouvons citer, par exemple, un jugement du tribunal de Versailles du 26 juillet 1854 ², un autre jugement du tribunal de Lille du 9 décem-

1. Voir encore Inst. générale, n° 2637, § 2, t. xxix, p. 33.

2. J des N., art. 16112.

bre 1869, un arrêt rendu par la Cour de cassation toutes chambres réunies le 23 mars 1816 ¹.

CONCLUSION

Il nous semble que les deux systèmes que nous venons d'exposer pour expliquer le tarif favorable appliqué aux actes de société, peuvent se concilier.

Il ne nous paraît pas douteux que le législateur, obéissant à la très sage préoccupation de ne pas entraver la formation des sociétés, a voulu leur épargner les charges trop lourdes qui seraient résultées pour elles de l'application du droit de mutation.

Quant à l'objection tirée de ce que les sociétés civiles profitent de cette faveur, elle ne nous embarrasse pas ; car il est facile d'établir que des sociétés civiles, telles que celles fondées pour l'exploitation des mines, ont largement contribué à la prospérité publique.

Il n'est pas étonnant que les rédacteurs des lois qui régissent cette matière aient cherché à justifier, au point de vue juridique, le tarif favorable qu'ils jugeaient nécessaire d'accorder aux sociétés, en invoquant le principe enseigné par Pothier, que l'apport en société n'emporte pas

¹ D. P. 46, 1, 145.

une translation immédiate de propriété. C'est ainsi que la théorie de Pothier, exposée par Duchâtel, a été consacrée dans la loi de frimaire et dans les lois subséquentes édictées sur cette matière.

Nous en avons la preuve dans le travail cité plus haut du rapporteur de la loi de 1872. Après avoir exposé que la faveur qui s'attache au commerce et à l'industrie justifie le tarif exceptionnel applicable aux formations de société, il ajoute : « A la rigueur, on aurait pu exiger un « droit de mutation mobilière ou immobilière « sur le montant des apports sociaux, car l'ap-
« port en société entraîne en réalité, *si ce n'est*
« *au point de vue fiscal*, une véritable translation
« de propriété. »

Donc, au point de vue du droit fiscal, l'apport en société n'est pas considéré comme opérant une translation immédiate et définitive de propriété. Les principes qui ont été consacrés en matière civile par la doctrine et la jurisprudence sur les effets juridiques de l'apport en société sont tout différents. Nous n'avons pas à les exposer ni à en examiner les conséquences dans cette partie de notre étude ; mais il nous paraît absolument certain que la théorie de Duchâtel a été consacrée par la loi de frimaire. Non seulement la combinaison des articles 3, 4 et 68 de cette loi l'indique, mais le compte rendu

de la discussion de la loi contient cette expression qui fait disparaître le doute : « Les conclusions du rapporteur sont adoptées. » (Procès-verbal de la séance du 6 fructidor an VI au conseil des Cinq-Cents.)

Depuis lors, les tarifs ont changé, mais les principes sont restés les mêmes. Il est encore dit dans le rapport présenté sur la loi de 1872 : « La commission du budget n'a pas eu l'intention de modifier les principes de la loi de l'an VII¹. »

L'administration n'a pas hésité à consacrer ces principes dans les instructions qu'elle envoie à ses agents : nous ferons comme elle.

D'ailleurs, il nous paraît impossible de donner une explication plausible à certaines anomalies apparentes de notre fiscalité, si l'on n'admet pas cette théorie. Au contraire, cette base acceptée, tous les problèmes que nous rencontrerons au cours de ce travail trouveront une solution logique. Grâce à elle, notre système fiscal offre une plus grande homogénéité et une harmonie plus complète. Il est seulement regrettable que cette harmonie n'existe pas entre les principes que nous avons établis en matière fiscale et ceux qui ont été consacrés en matière civile.

1. D. P., 72, 4, 14.

CHAPITRE II

DE LA PERCEPTION DU DROIT DE VINGT CENTIMES POUR CENT SUR LES APPORTS EN SOCIÉTÉ

§ 1^{er}

PERCEPTION DU DROIT SUR LES ACTES DE CONSTITUTION DE SOCIÉTÉ

Nous avons déjà reconnu que les actes de société qui ne portent ni obligation, ni libération, ni transmission de biens meubles et immeubles entre les associés ou autres personnes, sont aujourd'hui frappés d'un droit proportionnel de vingt centimes pour cent sur le montant total des apports mobiliers et immobiliers, déduction faite du passif.

Rappelons brièvement que ce droit de vingt centimes remplace le droit gradué établi par la loi du 28 février 1872, qui succédait lui-même au droit fixe déterminé par les lois des 22 frimaire an VII et 28 avril 1816.

Le droit est perçu sur le montant net des apports cumulés reconnus dans les actes de société qui ne contiennent ni obligation, ni libération, ni mutation de propriété entre les

associés ou les tiers, déduction faite du passif.

Il grève les apports tels qu'ils sont constatés dans l'acte constitutif de société; il frappe même les apports dont la réalisation n'est pas encore effectuée. Ainsi, le droit d'enregistrement est dû sur la totalité des actions entièrement souscrites, même lorsque le versement intégral du capital de chacune des actions n'est pas exigé. Mais, si les actions étaient divisées en séries successivement émises, le droit ne porterait évidemment que sur le montant des séries émises; car, en réalité, les apports ne se composent que des actions souscrites. Si d'autres séries étaient émises ensuite, le fisc percevrait l'impôt au fur et à mesure des émissions, chacune d'elles constituant un acte de supplément d'apports.

Nous ne partageons pas, en effet, l'opinion de ceux qui ont essayé de repousser la perception du droit sur les actes postérieurs à l'acte constitutif de société et qui augmentent la valeur de l'apport social, sous ce prétexte que les termes de la loi du 28 février 1872 s'appliquent aux seuls actes de formation ou de prorogation de société, laissant de côté les actes complémentaires d'apports.

Au reste, l'Assemblée nationale a fait justice de cette prétention : elle a refusé d'adopter une proposition tendant à ajouter à la loi de 1872 un paragraphe relatif aux apports effectués

dans des actes postérieurs à la constitution de société, parce qu'elle considérerait cette proposition comme inutile.

Cette tentative de restreindre la portée de la loi de 1872 avait d'ailleurs été repoussée par la Cour de cassation, dans son arrêt du 19 janvier 1876.

Lorsqu'il y a lieu de déterminer la valeur des objets qui font partie de la mise des associés, si cette valeur ne peut être fixée avec les éléments mêmes que fournit le pacte social, on aura recours à une déclaration estimative des parties pour la perception du droit d'enregistrement.

De même, une société supposant nécessairement des apports, lorsque ceux-ci ne seront pas mentionnés dans l'acte de société, et que les sommes ou valeurs qui les constituent ne seront pas déterminées par cet acte, il y sera également suppléé par une déclaration des parties.

Et l'administration sera fondée à faire l'estimation provisoire des apports, lorsque aucune déclaration estimative ne lui aura été fournie, sauf à modifier son appréciation selon la déclaration à intervenir. (Cassation, 2 juillet 1879.)¹

1. DALLOZ pér., 79, 1, 431.

Actes multiples.

Lorsqu'une constitution de société nécessite plusieurs actes successifs, le droit est perçu sur celui d'entre eux qui est décisif au point de vue de la formation définitive de la société. Les actes préparatoires paient seulement la taxe des actes innomés. Cette règle est applicable surtout à la genèse des sociétés par actions.

La Cour de cassation a rendu à cet égard un arrêt intéressant en matière des sociétés par actions, en décidant que c'est l'acte constatant la souscription des actions (il s'agissait, dans l'espèce, d'une émission supplémentaire d'actions par la banque franco-égyptienne) qui est passible du droit gradué, et non la délibération en vertu de laquelle il a été décidé que cette émission serait faite. (Arrêt du 19 janvier 1876, ch. des requêtes)¹.

Le jugement du tribunal de la Seine du 17 avril 1875, qui a provoqué cet arrêt, a déterminé en ces termes les motifs de la perception sur l'acte constatant les souscriptions et le versement du quart : « Attendu qu'il est de principe qu'une « société anonyme est légalement constituée, non

1. DALLOZ, 76, 1, 181.

« du jour où les statuts ont été rédigés, mais
« du jour où toutes les actions ont été souscrites
« et le versement du quart effectué ; qu'en con-
« séquence, et jusqu'à l'accomplissement de
« cette double condition, le seul droit exigible
« sur l'acte de société qui n'est encore qu'un
« simple projet, est le droit fixe édicté pour les
« actes innomés, et que le droit gradué ne
« s'ouvre au profit du trésor que du moment où
« on présente à la formalité un acte constatant
« que la société est définitivement constituée ¹. »

Dans l'espèce, la décision de la Cour avait une grande importance au point de vue pratique ; car l'émission de nouvelles actions avait été décidée en assemblée générale avant le vote de la loi de 1872, et la constatation de la souscription et du versement du quart n'avait été faite que postérieurement à la promulgation de la loi. Si la société de la banque franco-égyptienne avait pu faire décider que la perception de l'impôt avait été légitimement faite sur la délibération de l'assemblée générale, elle n'eût payé qu'un droit fixe insignifiant au lieu du droit gradué plus onéreux.

L'application du tarif a fait naître une autre difficulté que nous avons laissé entrevoir déjà : le texte de l'article premier de la loi du 28 fé-

1. *J. des Notaires*, article 21402.

vrier 1872 n'assujétit au droit gradué que les actes de *formation* et de *prorogation* de société. Ce texte ayant été soumis à une exégèse formaliste, on a prétendu qu'il ne s'appliquait pas aux actes complémentaires, dressés seulement pour constater la mise en société de nouveaux apports, prévue par les statuts de la société. Si cette doctrine avait prévalu, les apports ainsi réalisés auraient échappé à la perception du droit gradué, l'acte de complément devant être soumis à la taxe des actes innomés, disait-on. C'était fournir des armes redoutables à la fraude.

La Cour de cassation a compris le danger, et, rejetant cette interprétation pharisaïque de la loi de 1872, elle a déclaré dans l'arrêt du 19 janvier 1876 précité « que la loi assujétit les
« actes de formation et de prorogation de société
« à un droit gradué déterminé par le montant
« des apports mobiliers et immobiliers, déduc-
« tion faite du passif ; que, les actes de simple
« prorogation de société étant littéralement
« atteints par la loi, il ne peut qu'en être de
« même pour les actes qui constatent de nou-
« veaux apports, et que le droit gradué doit être
« perçu sur le montant de ces apports ».

Nous avons pris soin de constater que l'augmentation du capital social avait été prévue par les statuts de la société ; car, s'il en avait été autrement, l'administration eût été fondée dans

certains cas à réclamer le droit gradué, non plus seulement sur les nouveaux apports, mais sur l'actif social tout entier, car il pourrait y avoir en réalité, dans ces circonstances, création d'une nouvelle société. Nous étudierons du reste cette question au cours de notre travail.

Apport d'industrie.

Le droit de vingt centimes frappe-t-il toutes sortes d'apports? On l'a contesté en ce qui concerne l'apport d'industrie, parce qu'il ne peut être apprécié en argent. Cependant, lorsque la convention des parties ne contient aucune appréciation de la mise de celui des associés qui n'a apporté à la société que son industrie, la part de cet associé dans les bénéfices et dans les pertes est réglée, par l'article 1853 du Code civil, comme si sa mise eût été égale à celle de l'associé qui a le moins apporté.

La même valeur sera attribuée à l'apport d'industrie pour la perception des droits d'enregistrement, et toutes les fois qu'il y aura lieu, en général, de déterminer la valeur relative des mises sociales.

On pourrait objecter à cette interprétation de l'article 1853 qu'en matière fiscale, tout est de droit étroit; que l'appréciation de l'apport

d'industrie par cet article 1853 est seulement établie pour un besoin spécial : déterminer la part revenant à chaque associé dans les gains et dans les pertes ; et que c'est une hérésie juridique d'étendre à d'autres hypothèses le mode de partage fixé par cet article.

Dans l'espoir de profiter d'un conflit favorisé par le silence de la loi de 1872, qui ne s'est pas expliquée formellement sur les apports d'industrie, on a tenté de soustraire ces apports à la perception du droit gradué.

La jurisprudence s'était partagée sur la question. Tandis que les tribunaux de Boulogne (25 février 1875) et de Reims (12 mai 1875) reconnaissaient le bien fondé de la perception sur les apports d'industrie, ceux de Saint-Étienne (9 décembre 1874)¹ et de Lille (10 avril 1875) méconnaissaient la légitimité de l'application du tarif aux apports de la même espèce.

Le tribunal de Saint-Étienne prétendait que
« le législateur, en fondant le droit gradué, n'a
« voulu atteindre que la fortune acquise, l'é-
« pargne, les capitaux mobiliers et immobiliers ;
« que, si le talent industriel d'un individu peut
« être considéré comme un capital au point de
« vue économique, il ne saurait en être ainsi au
« point de vue juridique dans le sens vulgaire

1. DALLOZ périodique, 75, 3, 110, 211.

« des mots, et que, d'ailleurs, l'apport d'industrie, considéré comme apport de jouissance et « indépendamment de ses produits, n'est pas « susceptible d'une évaluation sérieuse au point « de vue fiscal ¹ ».

L'administration avait adopté elle-même, jusqu'à un certain point, la doctrine des tribunaux de Lille et de Saint-Étienne, et ne réclamait l'évaluation de l'industrie, pour le calcul du droit gradué, que dans le cas où celle-ci constituait uniquement l'apport d'un associé.

La Cour de cassation a définitivement repoussé toutes ces tentatives d'exonération par son arrêt du 6 juin 1875 ². Le motif de sa décision est que l'article 1^{er}, paragraphe 1^{er}, de la loi du 28 février 1872 dispose que la quotité du droit gradué sur les actes de société sera déterminée « par le montant total des apports mobiliers et « immobiliers, déduction faite du passif ; qu'en « l'absence de toute indication sur ce qui constitue l'apport en société pour la perception de « l'impôt, la loi fiscale s'en est nécessairement « référée aux règles du droit commun sur ce « point, et qu'ainsi les apports, dans le sens de « cette loi, ne sont autres que ceux qui ont été « prévus par l'article 1833 du Code civil. »

1. *Journal des notaires*, article 21340.

2. DALLOZ, p. 77, 1. 363. — *Journal des notaires*, art. 21690.

L'arrêliste qui commenta cette solution s'est effrayé des graves difficultés que soulèverait l'application de cette jurisprudence. Il s'est demandé avec anxiété comment l'apport d'une industrie pourrait être équitablement évalué ?

Et, de fait, les difficultés qu'il indique sont considérables : comment les résoudre ?

Nous avons déjà exposé l'opinion de ceux qui veulent fixer le montant du droit exigible d'après l'estimation arbitraire de l'article 1853, et la réponse qui y a été faite. Ceux qui n'admettent pas cette opinion auraient encore pu faire remarquer qu'un principe en matière fiscale, consacré par l'article 16 de la loi du 22 frimaire an VII, prescrit de recourir à l'estimation des parties, toutes les fois qu'il n'existe pas d'autre mode d'appréciation des valeurs soumises au droit proportionnel. L'estimation de l'apport d'industrie par les parties serait donc une application du droit commun, et nous croyons que l'administration devra s'en tenir à cette appréciation toutes les fois qu'il y sera recouru, sauf à provoquer une expertise si elle le juge à propos.

Il nous semble ensuite qu'à défaut de l'estimation des parties, la fixation de la valeur des apports d'industrie par l'article 1853 fera foi pour la perception des droits, quand la nécessité de connaître cette valeur se fera sentir : par exemple, si un acte de société muet sur le chiffre

de l'apport d'industrie réalisé par un associé, déterminait, après avoir fixé une répartition arbitraire des bénéfices, que les charges sociales seraient supportées dans la proportion de l'importance des apports.

Qu'on ne nous objecte pas la place occupée dans le Code par l'article 1853 : cet article est intercalé sans doute dans un chapitre où le législateur traite plus spécialement du partage des bénéfices sociaux ; mais il faut observer que c'était vraiment là sa place, puisque la plus grande utilité de l'appréciation des parts d'associés se rencontre en matière de partage. Il valait donc mieux insérer notre article en cet endroit.

Nous n'ignorons pas, du reste, que cet article a pris rang sous la section I^{re} du chapitre III, titre IX des sociétés, dont la rubrique est la suivante : *Des engagements des associés entre eux*. — L'objection qu'on en pourrait tirer contre notre manière de voir n'est pas irréfutable. En effet, si l'article 1853 se trouve dans la section première du chapitre III, relative aux engagements des associés entre eux, c'est que son utilité, plus grande en matière de partage, déjà affirmée par nous, l'a fait placer parmi les articles relatifs au partage des pertes et des bénéfices sociaux. Mais le partage, produisant surtout son effet entre les associés, devait nécessairement figurer sous la rubrique de notre

section première. Le législateur s'est vu dans l'alternative, ou de glisser l'article 1853 après l'énonciation de l'apport d'industrie dans l'article 1833, ou d'élargir un peu le cadre de notre section première en y faisant figurer une fixation d'application générale, opposable aux tiers, de cet apport d'industrie. Il s'est arrêté à ce second parti.

Aux termes d'une solution du 8 juillet 1873, reproduite dans l'article 19.334 du journal de l'enregistrement, l'administration ordonnait à ses agents d'estimer en capital la valeur de l'apport d'industrie d'après la proportion de la division des bénéfices entre les divers apports constatés, en l'absence de déclaration des parties, bien entendu.

Cette solution, équitable en elle-même, avait le tort de ne s'appuyer sur aucune décision législative.

La nôtre a l'avantage de se rapprocher des règles du droit commun. En effet, si l'acte de société ne contient aucune évaluation de l'apport d'industrie, il y a présomption que les parties ont adhéré implicitement au mode général d'appréciation contenu dans l'article 1843. Par l'application de notre système, l'administration percevra quand même les droits d'après l'estimation tacite mais formelle des parties. Nous ne nous écartons donc pas du droit commun.

Condition suspensive.

Le droit d'enregistrement est-il immédiatement exigé sur l'acte constitutif d'une société formée sous une condition suspensive ? Le doute a pu naître dans les esprits devant la prétention de l'administration de percevoir le droit de cinq francs sur l'acte de formation d'une société anonyme soumise à l'approbation du gouvernement, avant que cette approbation ait été obtenue, — prétention confirmée par un arrêt de la Chambre des requêtes du 23 mai 1859. La direction de l'enregistrement prétendait percevoir le droit de cinq francs à cause de l'analogie existant entre la formation des sociétés soumises à l'approbation du gouvernement et les contrats de mariage soumis à l'événement de la célébration du mariage.

L'arrêt précité se basait sur ce fait « que, si
« ces deux premiers actes (de fondation) n'ont
« pas reçu l'approbation du Conseil d'État, ils
« n'en ont pas moins constitué, dans la pensée
« des parties qui les ont présentés à l'enregis-
« trement, les éléments de la société qu'elles
« avaient formée; qu'ils ont dû être considérés,
« lors de leur présentation à l'enregistrement,
« comme frappés du droit prescrit par la loi....

« Attendu qu'aux termes de l'article 60 de la
« loi du 22 frimaire an VII, tout droit d'enregis-
« trement régulièrement perçu ne peut être
« restitué, quels que soient les événements
« ultérieurs, sauf les cas légalement prévus. »

Dans une note critique de cet arrêt, l'arrêtiste affirme « que cette décision est conforme à la
« règle consacrée par la jurisprudence suivant
« laquelle le pacte social lie les associés entre
« eux, nonobstant le défaut d'autorisation ¹ ».

C'est vrai, mais précisons la nature de ce lien. Dans toute obligation conditionnelle, il se forme bien un lien entre les parties; mais ce lien les oblige seulement à exécuter la convention si la condition s'accomplit; il n'a aucun effet immédiat sur l'exécution du contrat. Dans l'hypothèse précédente aussi il s'était formé un lien entre les associés, c'est incontestable; mais ce lien les contraignait seulement à réaliser les obligations issues du contrat de société, si la condition à laquelle était subordonnée l'existence du contrat: l'approbation du gouvernement, se réalisait. Il n'y avait donc dans notre espèce aucune exception au droit commun, et la Cour de cassation comme l'administration auraient dû s'y conformer; car les parties avaient certes bien entendu réunir dans leurs

1. DALLOZ périod., 59, 1, 464.

actes tous les éléments constitutifs de la société, comme le dit l'arrêt; mais elles avaient dû aussi nécessairement soumettre la constitution définitive de leur société à la condition suspensive de l'autorisation gouvernementale, ce dont la sentence fait abstraction.

Elles auraient dû s'y conformer, d'autant plus que l'analogie qu'on avait tenté d'établir avec les contrats de mariage, n'existe en aucune façon. La loi, en frappant les contrats de mariage du droit gradué (puis du droit proportionnel), entendait les frapper en tant qu'actes conditionnels. D'ailleurs, même en matière de contrat de mariage, l'administration a consenti au remboursement des droits quand le projet de mariage n'a pas été suivi. Mais ce n'est pas par application des principes que cette concession a été faite : c'est malgré eux, et en considération de l'équité ¹.

Décidons, par conséquent, que les actes de société dépendant d'une condition sont soumis au droit de trois francs qui frappe les actes in-només. La perception du droit de vingt centimes est suspendue avec raison jusqu'à l'événement de la condition. Jusque-là, en effet, l'acte soumis au droit spécial n'est pas encore

1. DEMANTE, *op. cit.*, n° 38. — GARNIER, *op. cit.*, 5^e édit., v° *Contrat de mariage*, n° 3374.

né; il y a espérance qu'il le sera : c'est tout. Percevoir le droit avant la naissance du contrat, sous prétexte d'éviter les collusions trop aisées, au dire de l'administration intéressée, serait d'autant plus inique, que l'article 60 de la loi de frimaire interdit la restitution des droits régulièrement perçus, quels que soient les événements ultérieurs, et que cette règle, pour quelques-uns, s'étend à la non-réalisation des conditions dont sont affectés les actes enregistrés. Si vraiment elle s'applique aux actes conditionnels, en supposant la condition non réalisée et le droit payé, le fisc aurait perçu l'impôt définitivement sur un acte qui n'a jamais eu d'effets légaux !

Pour nous, il nous semble, avec M. Naquet¹, que, si l'impôt a été payé, la restitution s'impose, parce que la perception était abusive, le receveur ne s'étant pas trouvé en présence d'un fait existant auquel il aurait pu appliquer la taxe à juste titre. En dernière analyse, *le droit n'était pas régulièrement perçu*; il n'était donc pas de ceux dont l'article 60 interdit la restitution.

Rappelons, en passant, que, si l'acte de société a été reçu par un notaire, à l'événement de la condition ce dernier n'est pas obligé de payer les droits, tant fixes que

¹ *Op. cit.*, n° 99.

proportionnels, devenus exigibles par la réalisation définitive du contrat, en vertu de la règle d'après laquelle ces officiers ministériels ne sont tenus de faire l'avance que des droits régulièrement dus au moment de l'enregistrement de l'acte qui y donne ouverture.

Si l'acte est fait sous signatures privées, aucun délai n'est fixé pour son enregistrement jusqu'à l'événement de la condition, parce que, jusqu'à cette époque, il ne contient aucune obligation, ni libération, ni transmission de propriété ¹.

Condition Résolutoire. — Terme.

Il est bien évident qu'en vertu des principes mêmes que nous venons de rappeler, le droit sera légitimement perçu sur les actes de société frappés d'une condition résolutoire ; car ici il y a formation immédiate du contrat, qui produit tous ses effets dès l'origine, bien que la résolution en soit subordonnée à l'accomplissement de la condition. Si la condition s'accomplit, elle anéantira rétroactivement tout ce qui aura été fait en vertu du contrat d'association, considéré comme n'ayant jamais existé ; mais il y aura pourtant un fait qu'elle n'effacera pas : c'est le

1. *Dictionnaire des droits d'enregistrement*, v^o *Condition*, n^{os} 79 et 81.

paiement des droits d'enregistrement devenu définitif en vertu du même article 60, déjà invoqué.

La même règle s'applique au terme suspensif. L'obligation affectée de cette modalité se forme instantanément (s'il s'agit d'une société, le lien social est noué dès l'origine), l'exécution du contrat seule est suspendue. Or, comme le fisc frappe la formation, et non pas l'exécution des contrats, et comme la société a une existence certaine au moment même de la convention, le droit sera valablement perçu à cette époque. L'administration n'a pas à attendre l'arrivée du terme. Inutile d'insister : ce sont là des notions vulgaires qu'il suffit de rappeler.

Quand le droit est exigible, et nous venons de voir assez longuement à quelles conditions il l'est, la loi de 1872 le fait porter sur le montant net des apports, déduction faite du passif.

Déduction du passif.

Il s'agit ici du passif qui est à la charge de l'apport lui-même. Il n'est donc pas question du passif à la charge de la société, qui entraînerait la perception d'un droit proportionnel, ni de celui qu'un associé s'est personnellement obligé à acquitter ; car l'apport effectué dans ces condi-

tions n'est qu'un apport pur et simple : les dettes que l'associé prend à sa charge n'influent en rien sur l'importance de l'apport constitué.

C'est d'ailleurs ce qu'a reconnu la deuxième chambre du Tribunal civil de la Seine par un jugement du 7 mars 1884¹, dans l'espèce suivante : deux personnes avaient fait apport de deux fonds de commerce de restaurateur ; les deux fonds étaient estimés 629.950 francs. Mais les apports étaient grevés d'un passif de 472.000 fr., que les parties s'engageaient à payer personnellement, chacune pour moitié. Seulement, elles avaient stipulé qu'elles n'auraient le droit de prélever leur part de bénéfice que sur la justification de l'acquit du passif. L'enregistrement n'avait perçu le droit gradué que sur l'excédent de l'actif, déduction faite du passif. Il considérait l'actif comme grevé de charges déterminées dans l'acte de société.

Plus tard, revenant à une appréciation plus saine des choses, il réclama un supplément de droit sur le surplus de l'actif, en reconnaissant que l'apport avait été pur et simple. Sur l'opposition des redevables, la deuxième chambre a admis avec raison la prétention du fisc, et a jugé qu'il y avait lieu de percevoir le droit sur la totalité des apports ; car l'espèce que prévoit la loi

1. DALLOZ, périod. 83, 3. 71.

de 1872 est très différente de la première manière de voir de l'administration.

L'arrêliste auquel est due la critique de cette décision ne semble pas avoir entièrement saisi la pensée de la loi, car il ne prévoit la déduction du passif que dans les hypothèses où ce passif donne ouverture au droit proportionnel.

C'est aussi l'interprétation qu'a donnée à la loi l'instruction générale de l'enregistrement du 29 février 1872, n° 2433, chapitre I^{er}, paragraphe 1^{er}. A son avis, la cause de la nécessité de la déduction du passif repose tout entière dans la possibilité de mettre ce passif à la charge de la société, « ce qui donnerait lieu à la perception de droits proportionnels ».

Sans doute, il y aura lieu de faire la déduction du passif quand un droit proportionnel sera perçu sur le montant de ce passif ; mais, s'il ne s'était agi que de cette déduction, la loi de 1872 n'aurait pas eu à en parler : c'était le droit commun, puisque deux droits différents ne peuvent être perçus simultanément sur la même convention et sur les mêmes valeurs. Nous allons voir que la loi de 1872 avait d'autres prévisions.

Supposons d'abord l'apport d'une succession non encore liquidée, fait à une société par un héritier bénéficiaire ; l'apport se composera de l'actif de la succession, déduction faite des dettes. Mais ces dettes sont à la charge de la

succession : l'apportant n'en était pas tenu personnellement ; et, du moment qu'il cède son droit, le cessionnaire succède aux obligations concernant les choses cédées dont il était chargé¹. La société sera donc contrainte de payer les dettes inhérentes à l'héritage, en vertu de l'adage : *bona non intelliguntur, nisi deducto aere alieno*.

Le fisc ne saurait prétendre à la perception d'un droit proportionnel, car l'associé constituant ne reçoit rien en échange de son apport : il offre l'hérédité telle qu'elle se comporte, et la société, en payant les dettes de la succession, ne paie pas les dettes de l'apportant. Ce n'est pas comme s'il avait fait l'apport d'un immeuble à charge d'en payer le prix encore dû ; dans ce second cas, la société, en payant le prix, acquitterait la dette personnelle de l'associé, ce qui n'a pas lieu, nous le répétons, quand il s'agit de l'apport d'une succession acceptée sous bénéfice d'inventaire.

Une seconde hypothèse, où nous trouvons l'existence d'un passif à la charge des apports, dont ne sont tenus directement ni l'associé apportant, ni la société, c'est celui d'une société univer-

1. Nous n'entendons pas dire que l'héritier saisi ne reste pas tenu directement des dettes à l'égard des tiers ; nous affirmons seulement qu'en vertu de la cession, il cesse d'y contribuer définitivement. C'est toujours la distinction entre l'obligation et la contribution.

selle de tous biens présents. Une universalité ne se conçoit pas sans un passif : *bona non intelliguntur, nisi deducto aere alieno*, rappelions-nous tout à l'heure ; le passif suit le sort de l'actif ; les associés ont entendu faire apport de leur patrimoine actuel : ils se sont dépouillés activement et passivement ; la société est tenue du passif parce qu'elle détient l'actif. En réalité, c'est le patrimoine acquis qui est grevé. Là encore, il y aura lieu de faire déduction du passif pour la perception du droit de 20 centimes : aucun droit de mutation ne sera perçu, car le paiement du passif n'est pas un prix ; il n'a pas enrichi l'apportant ; c'est une conséquence de l'apport d'une universalité ; ce serait une erreur de s'appuyer sur un arrêt de la Chambre civile du 15 décembre 1868 pour combattre notre thèse. Dans cette affaire, la Société immobilière, née de la fusion de la Compagnie immobilière de Paris avec la Compagnie des ports de Marseille, se refusait à payer le droit proportionnel sur l'acte de fusion des deux sociétés, soutenant que la jurisprudence, d'après laquelle le droit de vente est dû sur les apports faits moyennant un prix à payer à l'associé ou à sa décharge, n'est pas applicable aux sociétés universelles, dont le caractère essentiel est d'englober de plein droit le passif et l'actif de ceux qui les constituent. L'obligation, ajoutait-on, que prend dans ce cas la société de

payer les dettes de l'associé est une conséquence nécessaire de l'association, un élément intime de la société (c'est bien ce que nous prétendons); elle profite donc, comme toutes les dispositions constitutives du contrat, de la dispense du droit proportionnel.

La Cour de cassation n'a pas admis, il est vrai, la prétention de la Société immobilière; mais elle en a motivé le rejet, non pas sur la fausseté de la thèse de la Société, mais bien plutôt sur ce fait que la théorie invoquée n'était pas applicable dans le litige, parce que la Société immobilière avait certainement le caractère d'une société particulière.

Bien plus, nous ne craignons pas de nous trop avancer en affirmant que notre manière de voir est celle qu'avait adoptée tacitement la Cour: c'est ce qui ressort avec évidence du soin qu'elle prend de spécifier clairement et avec insistance, dans les termes de son arrêt, que le droit de mutation a été régulièrement perçu, parce qu'il s'agissait d'une société particulière. Qu'on en juge plutôt:

« Attendu que cet article (68, § 3, n° 4 de la loi du 22 frimaire) est applicable aux contrats constitutifs des sociétés particulières, définies et réglées par les articles 1841 et 1842 du Code civil;

« Attendu que telle est la nature de la société

« anonyme qui, sous le nom de Société immo-
« bilière, etc... » ¹

Le tribunal de Napoléon-Vendée avait déjà faite sienne la doctrine que nous soutenons, dans un jugement rendu le 28 février 1865, et qui sera plus minutieusement analysé dans la suite de ce travail. Il n'y est évidemment pas encore directement question de la déduction du passif, puisque le droit fixe frappait seul alors les constitutions ordinaires de société, et que la loi du 28 février 1872 pose la première la règle de cette déduction du passif; mais les considérants de la décision que nous invoquons déterminent très nettement les principes de cette règle et sa raison d'être, quand ils disent qu'en effet, dans les sociétés universelles de
« gains, il est de principe, et sans que les parties
« aient besoin de s'expliquer à cet égard, que
« les dettes d'un associé tombent à la charge
« de la société; que, par conséquent, la stipu-
« lation qui mettait, dans l'espèce, à la charge
« de la société une dette qui grevait le patri-
« moine d'un associé, *étant un effet légal du*
« *contrat*, devait jouir, etc... »

Il nous paraît également que la nécessité de la déduction du passif dans les sociétés univer-

1. DALLOZ pér., 69, 1, 250, *Dictionnaire des droits d'enregistrement*, v^o *Société*, 483 et suiv.

selles est, pour employer les expressions dont se sont servis les magistrats, « un effet légal ou une dépendance de ces sortes de contrats ».

L'application de ces règles se rencontrera plus fréquemment dans l'enregistrement des prorogations de société : le droit de vingt centimes est perçu sur l'actif net de la société prorogée ¹. La loi de 1872 le veut. Il faudra donc déduire le passif de la société de son actif ; car le capital social ne se compose en réalité que de l'excédent du capital sur le passif social, et la constatation de ce passif n'autorise l'ouverture d'aucun droit proportionnel.

Il y aurait encore lieu à déduction du passif pour la perception du droit de vingt centimes, si ce passif, personnel aux apportants, était mis à la charge de la société par le pacte social ; car la constitution d'apports faite en ces termes est considérée comme une vente par l'administration, qui perçoit le droit de mutation jusqu'à concurrence du passif ainsi supporté par la société. Il serait inique et illégal de percevoir deux droits différents, à propos du même acte, sur les mêmes valeurs, pour des causes distinctes. Le droit de vingt centimes s'efface alors devant le droit proportionnel. Ce point n'est contesté par personne, à notre connaissance.

1. *Dictionnaire des droits d'enregistrement*, v^o Société, p. 738, n^o 500.

Dans tous les cas où l'actif net ne ressortira pas évidemment de l'acte constitutif des apports, il y aura lieu de recourir à l'estimation des parties pour le déterminer, comme l'a prescrit l'article 16 de la loi de frimaire. Agir ainsi, c'est rentrer dans le droit commun.

Ce mode de procéder pourrait présenter de graves inconvénients, et offrirait plus d'un mécompte à l'administration, si celle-ci n'était armée pour réprimer les dissimulations et prouver l'insuffisance possible des évaluations.

Dissimulation — Insuffisance.

La dissimulation est prévue et réprimée par l'article 3 de la loi du 28 février 1872. Avant l'établissement du droit gradué, le législateur n'avait pas à s'inquiéter des dissimulations ou insuffisances, puisque la valeur des apports n'avait aucune influence sur la perception du droit fixe. Il n'y avait à s'en préoccuper que lorsque les actes constitutifs de société entraînaient accidentellement la perception de droits proportionnels ; mais on rentrait alors dans le droit commun pour l'appréciation des contrats accessoires greffés sur l'acte principal de société. Ce droit commun, le voici :

D'après l'article 17 de la loi du 22 frimaire an VII, la régie peut demander une expertise, si

le prix énoncé dans un acte translatif de propriété ou d'usufruit de biens immeubles à titre onéreux paraît inférieur à leur valeur vénale lors de l'aliénation. L'art. 19 accorde encore au fisc le droit de demander l'expertise des revenus des immeubles transmis en propriété ou usufruit à tout autre titre qu'à titre onéreux, lorsque l'insuffisance dans l'évaluation ne peut être établie par actes susceptibles de faire connaître le véritable revenu des biens.

L'art. 18 met les frais d'expertise à la charge du contribuable quand l'estimation excède d'un huitième au moins le prix énoncé au contrat. Dans tous les cas, le contribuable est tenu d'acquitter le droit sur le supplément d'estimation, s'il y a plus-value constatée par le rapport des experts.

Enfin, l'art. 5 de la loi du 27 ventôse an XI prescrit un double droit dans tous les cas où les frais de l'expertise autorisée par les articles 17 et 19 de la loi du 22 frimaire tomberont à la charge du redevable.

En résumé, les simples insuffisances d'évaluation concernant les biens immeubles transmis à titre gratuit entre vifs ou par décès, les viletés de prix de plus d'un huitième, ainsi que les insuffisances ou les omissions d'évaluations mobilières dans les déclarations de succession, sont passibles du droit en sus, et l'exception de

bonne foi n'est pas admissible. En toute autre matière, les déclarations estimatives peuvent, en cas d'insuffisance démontrée, donner lieu à un supplément de droit simple; mais aucune pénalité n'est applicable, lors même que la déclaration des parties est frauduleuse et volontairement atténuée ¹.

C'est l'article 3 de la loi du 28 février 1872 qui punit pour la première fois la dissimulation dans les apports. Que sont donc la dissimulation et l'insuffisance dans le système de cette loi?

L'insuffisance est une appréciation inexacte des apports, présentés comme moins importants qu'ils ne sont en réalité. Quand l'insuffisance est le résultat de manœuvres frauduleuses, elle devient la dissimulation.

La jurisprudence s'accorde avec l'administration pour constater la dissimulation toutes les fois que l'insuffisance ressort avec évidence de l'acte même soumis à l'impôt, ou d'instruments antérieurs ou contemporains de cet acte.

Elles reconnaissent, au contraire, l'insuffisance, au sens propre du mot, quand la preuve de la moindre appréciation des apports résulte d'actes ou d'événements postérieurs au contrat soumis aux droits.

1. *Dictionnaire des droits d'enregistrement*, v^o *Droit gradué*, n^o 45.

La commission de la loi de 1872 établit cette distinction en ces termes ¹ : « Dans le cas où les
« sommes ou valeurs ne peuvent être déter-
« minées au moment de la rédaction de l'acte
« que par une évaluation (tels que certains
« marchés, certains contrats de mariage), l'ad-
« ministration conserve le droit de prouver, par
« des actes ultérieurs, que l'évaluation a été
« insuffisante. Si l'insuffisance résulte d'actes
« antérieurs aux contrats soumis aux droits
« gradués, il y a alors une dissimulation inten-
« tionnelle punie d'un double droit ; mais, si
« l'insuffisance n'est que le résultat de faits
« postérieurs à l'enregistrement de cet acte, et
« inconnus à ce moment, il n'est plus dû qu'un
« supplément de droit simple. » Cette distinction
a été reproduite par l'administration dans l'ins-
truction 2433 ².

« Si l'insuffisance résulte d'actes antérieurs
« au contrat soumis au droit gradué, il y a une
« dissimulation intentionnelle, passible d'un
« double droit ; mais, si l'insuffisance n'est que
« le résultat de faits postérieurs à l'enregistre-
« ment de cet acte et inconnus à ce moment, il
« n'est dû qu'un supplément de droit simple. »

1. *J. d'enregistrement*, 19036. — *Dict. des dr. d'enregistrement*,
v^o *Droit gradué*, n^o 44.

2. V. aussi *Dict. des droits d'enregistrement*, v^o *Société*, § 10.

Pour conclure : quand l'insuffisance a pu être constatée lors de la réalisation de l'acte avec des éléments qui existaient à cet instant, la fraude est présumée ; la preuve contraire n'est pas admissible, car la présomption qu'établit le législateur est une présomption *juris et de jure*.

Au contraire, si l'insuffisance résulte de faits postérieurs au contrat, la bonne foi est présumée ; la fraude ne peut être prouvée : cette présomption de bonne foi est encore une présomption *juris et de jure*.

Il nous est facile maintenant de trouver des exemples d'insuffisance ou de dissimulation.

Supposons d'abord qu'une société en liquidation fasse apport de son capital social à une autre société, et que la valeur de cet apport soit fixée à une somme déterminée pour la perception du droit d'enregistrement. S'il résulte de la liquidation de l'ancienne société, terminée après la constitution de la nouvelle, que l'actif social était en réalité supérieur au chiffre pour lequel il avait été porté dans l'acte de société, il y a insuffisance, et l'enregistrement percevra un supplément de droit sur l'excédent de l'actif non déclaré.

On pourrait encore imaginer l'apport par un héritier de sa part dans une succession non partagée, mais évaluée pour la perception du

droit d'enregistrement. L'insuffisance sera constatée, et un supplément de droit sera perçu, si le partage fournit la preuve que l'actif de la succession était supérieur à l'évaluation faite en vue du paiement de l'impôt.

Ces exemples pourraient être multipliés à l'infini.

Le Dictionnaire des Droits d'enregistrement, *verbis* Droit gradué et Société, nous fournit un exemple de dissimulation. Dans l'espèce qu'il nous propose et qui a fait l'objet d'un arrêt de la Cour suprême ¹, l'actif d'une société dissoute figurait pour une somme inférieure au dernier bilan, dans les apports d'une société nouvelle, avec une évaluation expressément faite pour la perception des droits d'enregistrement ².

Quelle est l'attitude de l'administration en présence de la dissimulation ou de l'insuffisance?

Avant la loi de 1872, nous l'avons vu, dans un certain nombre de contrats ou dans plusieurs hypothèses spéciales, l'insuffisance prouvée entraînait la perception d'un droit en sus, et l'exception de bonne foi n'était pas admissible ; dans tous les autres cas, les déclarations estimatives reconnues insuffisantes donnaient

1. Cassation, 24 janvier 1876 (D. P., 76, 1, 245).

2. J. N., 21.420.

lieu à un supplément de droit simple ; la fraude n'était pas recherchée et n'entraînait aucune pénalité.

La loi du 28 février 1872 ne se préoccupe que de la dissimulation. L'article 3 édicte la peine d'un droit en sus d'un minimum de 50 fr., toutes les fois que la dissimulation sera prouvée dans un contrat soumis au droit gradué. Cette peine n'est applicable que lorsqu'elle est réclamée dans le délai de deux ans. La simple insuffisance entraîne seulement la perception d'un supplément de droits sur les valeurs non déclarées. Le rapport présenté par M. Mathieu Bodet à l'Assemblée nationale ne laisse aucun doute à cet égard.

La preuve de la dissimulation résultera d'actes ou écrits émanés des parties ou des jugements, dit l'article 3 de la loi. Le rapporteur ajoute que, si l'insuffisance résulte d'actes antérieurs au contrat soumis au droit gradué, il y a alors une dissimulation intentionnelle punie d'un double droit; tandis que, si l'insuffisance n'est que le résultat de faits postérieurs à l'enregistrement de cet acte et inconnus à ce moment, il n'est plus dû qu'un supplément de droit simple¹.

1. Rapport de Mathieu Bodet à l'Assemblée nationale, § 2, sur la loi du 28 février 1872, au nom de la commission du budget. (D. P. 72, 4, 14.)

Il est clair, après la lecture de ce rapport, que la fraude ne peut résulter que d'actes antérieurs au contrat soumis au droit. Les rédacteurs du Dictionnaire des Droits d'enregistrement (*loco citato*) déclarent pourtant ne pouvoir admettre cette prétention, et ils soutiennent que l'article 5 sera applicable toutes les fois que la fraude sera catégoriquement démontrée par des preuves écrites, quelle que soit la date des preuves invoquées ; et ils citent l'exemple d'une personne déclarant par contrat de mariage que sa ferme vaut 100,000 fr., et refusant trois mois après l'offre d'un prix de 150,000 fr.

Cette opinion est très fiscale : elle se soutient difficilement devant l'expression si nette de l'intention du législateur rappelée plus haut. En tout cas, la jurisprudence ne l'a pas suivie ; car, à l'instar du législateur, les rédacteurs de l'arrêt du 24 janvier 1876 ont employé expressément les termes suivants : « Que la preuve de la dissimulation résultant ainsi d'actes antérieurs à la formation de la société. » Cette citation démontre que la Cour suprême a adopté sans restriction le système du rapporteur de la loi.

Enregistrement des actes de société passés à l'étranger.

Il nous paraît que ce chapitre serait incomplet, si nous ne disions pas quelques mots très

rapides sur l'exigibilité du droit d'enregistrement relativement aux actes de société passés à l'étranger.

Le droit de vingt centimes pour cent est dû sur les actes de société passés à l'étranger, mais enregistrés en France, ou dont il est fait usage dans ce pays ¹. C'est à bon droit d'ailleurs, car il est juste que l'acte de société passé à l'étranger, qui participe aux privilèges du contrat fait en France, en supporte aussi les charges.

La jurisprudence est d'accord pour frapper du droit de vingt centimes le dépôt dans une étude de notaire d'extraits d'actes de société passés à l'étranger, lesdits extraits contenant les clauses relatives à la constitution de la société, à son organisation, à son administration, aux apports, aux partages des bénéfices, toutes circonstances considérées comme les éléments essentiels de l'acte.

Les considérants d'un jugement de la Seine du 27 décembre 1873 expliquent avec netteté les motifs qui ont dicté les décisions invariables des tribunaux : « Attendu, est-il dit dans ce jugement, que vainement, pour échapper à la perception de ce droit, la partie allègue que la loi de 1872 vise uniquement les actes de formation ou de prorogation de sociétés, et que le

1. GARNIER, 5^e édition, 1874, n° 15164, 1.

« dépôt fait dans les minutes de Dubois, notaire,
« a eu pour objet, non les actes constitutifs de la
« société, mais de simples extraits partiels des-
« tinés moins à en prouver son existence en
« France qu'à lui permettre d'y contracter en
« justifiant des pouvoirs de son mandataire ;
« que, d'une part, il serait trop facile aux parties
« d'éluder les charges fiscales, si, pour s'y sous-
« traire, il leur suffisait de ne pas reproduire
« intégralement la pièce passée à l'étranger dont
« elles feraient usage en France ; que, d'autre
« part, dans l'espèce, les extraits déposés con-
« tiennent les clauses du contrat de société rela-
« tives à sa constitution, à sa division en actions,
« à la constatation des apports, c'est-à-dire les
« clauses qui constituent, dans leur ensemble,
« les éléments principaux du pacte social ; que,
« pour prouver d'ailleurs que les pouvoirs des
« mandataires français étaient réguliers, il était
« indispensable de justifier de la constitution
« de la société ¹. »

Cette décision ne saurait s'appliquer au cas où l'extrait déposé ne contiendrait aucune des clauses considérées comme essentielles au contrat de société, mais seulement des dispositions de nature à justifier des pouvoirs du mandataire chargé de représenter cette société en France.

1. DALLOZ pér., 74, 5^e p., col. 222.

D'ailleurs, sur quel élément se baserait l'enregistrement pour tarifier sa perception si l'extrait ne contenait aucune des clauses relatives aux apports et à la constitution du capital social ? Voulût-il percevoir, qu'il ne le pourrait pas !

En résumé, l'impôt est perçu : 1° sur les actes de société passés à l'étranger, mais enregistrés, ou dont il est fait usage en France ; 2° sur l'extrait de ces actes déposé chez un notaire, lorsque cet extrait contient des clauses relatives aux apports et à la constitution du capital social. Dans ce dernier cas, la perception des droits est déterminée par le contenu de l'extrait, et il n'est pas tenu compte des dispositions de l'acte de société étranger qui n'y seraient pas reproduites ; car c'est la nature même des dispositions renfermées dans les pièces enregistrées qui sert de base à l'assiette du droit.

Sociétés exemptes du droit.

Enfin, nous ne saurions terminer cet exposé de principes sans rappeler que certains actes de société sont enregistrés gratis, en raison du caractère philanthropique ou d'utilité publique des associations dont ils constatent la formation. Cette faveur a d'abord été accordée, par le décret du 26 mars 1852, aux sociétés de secours mutuels approuvées ; une loi récente du 30 novem-

bre 1894 (article 11) en a fait bénéficier les sociétés fondées pour la construction d'habitations ouvrières à bon marché; enfin, la loi du 1^{er} avril 1898, article 19, a confirmé le privilège déjà accordé aux sociétés de secours mutuels approuvées, et l'article 33 de la même loi l'a étendu aux sociétés reconnues comme établissements d'utilité publique.

§ 2

DE LA PERCEPTION SUR LES ACTES DE TRANSFORMATION ET DE PROROGATION DE SOCIÉTÉ.

I. — *Transformation des sociétés. — Modifications qui entraînent la constitution d'une nouvelle société; conséquences au point de vue fiscal.*

Les transformations que peuvent subir les actes de société sont très variées : les unes affectent l'essence même de la société ; les autres n'en atteignent que les accidents. Comme les premières altèrent la nature même de la société ainsi transformée, un changement si radical dans les qualités essentielles de cette société donne naissance à un nouvel être moral distinct du premier ; et le fisc s'autorise d'un tel événement pour percevoir sur l'acte, agent de la transformation, le droit proportionnel de vingt centimes, calculé d'après le montant net des

apports cumulés, absolument comme s'il s'agissait de la formation d'une nouvelle société.

Quand, au contraire, la transformation de la société n'atteint que ses qualités accidentelles, l'ancien être moral subsiste, et aucun prétexte n'autorise l'administration à percevoir le droit de vingt centimes. Elle n'a d'ailleurs jamais manifesté pareille prétention ; et, en semblable occurrence, les agents ont toujours taxé les actes qui leur étaient présentés au droit fixe des actes innomés.

Il y a donc un intérêt capital à distinguer les transformations essentielles des sociétés de celles qui laissent subsister l'ancien être moral. Cependant, déterminer les motifs de discernement est souvent très difficile ; dans bien des circonstances même, la question de fait domine la proclamation des principes ; mais les faits ne nous touchent pas ici ; ce qui nous concerne, c'est l'application des règles générales sur la matière. Pour les fixer, il nous faudra suivre les transformations de société dans leur personnel, dans leur forme, dans le but de l'entreprise et dans la composition du fonds social, et reconnaître, pour chacune de ces hypothèses, dans quelles circonstances l'administration est fondée à réclamer le droit proportionnel, ou quand, au contraire, le seul droit exigible sera le droit fixe des actes innomés.

Il y a deux espèces de sociétés : les sociétés de personnes et les sociétés de capitaux. Dans les premières, la considération de la personne a été une des causes déterminantes de la formation de l'association. On est entré dans la société parce que des personnalités connues devaient également en faire partie. La composition du personnel, révélée au public, déterminée dans les propres statuts sociaux, exerce son influence jusque dans la vie et le fonctionnement de la société ; elle figure, tout au moins pour partie, dans la raison sociale, et donne son crédit à l'association ; on dit de ces sortes de sociétés qu'elles sont contractées *intuitu personæ*, et elles rentrent dans la catégorie des contrats où l'erreur sur la personne doit être considérée comme un vice du consentement. (Article 1110 du Code civil.)

La personnalité des associés joue donc un rôle considérable dans l'existence des sociétés de cette espèce. Si la personne d'un des associés change, la convention vient à manquer de cause ; elle défaille donc, ou, si elle revit, c'est une nouvelle existence qui se manifeste : le baptême du fisc ne se fait pas attendre ; il se célébrera sous la forme de la perception du droit de vingt centimes.

D'ailleurs, la transformation ne serait pas aussi radicale, et l'administration ne serait pas

fondée à réclamer le droit de vingt centimes, si les mutations qui s'effectuent dans le personnel avaient été prévues par les statuts. Dans de telles conditions, les changements qui s'opèrent, soit l'adjonction de nouveaux membres, soit la retraite d'anciens associés, ne sont que le développement normal et prévu des phases de la vie sociale, loin d'y apporter une modification décisive.

Au contraire, dans les associations de capitaux, la personne des actionnaires n'a aucune influence sur la formation et le fonctionnement de la société. L'existence du capital social constitue le seul crédit de l'association ; le nom des associés est inconnu du public, car la liste de souscription, qui seule en fait mention, n'est pas une fixation définitive du personnel ; en tout cas, cette connaissance est indifférente aux tiers, les capitaux engagés formant l'unique gage de la société, dont les membres ne sont pas tenus au delà de leur mise. Les associés eux-mêmes ne se connaissant pas souvent entre eux, on ne peut vraiment pas soutenir que la fondation de la société a été subordonnée à la personnalité de ceux qui sont appelés à la composer. Les mutations les plus fréquentes peuvent se produire dans le personnel de ces sortes de sociétés, sans que leur nature en soit affectée : de telles transformations n'atteignent

que les accidents de la convention ; ils n'autorisent pas la perception du droit de vingt centimes. Mais l'administration conserve le droit de réclamer l'impôt ¹ sur les cessions de parts d'intérêt toutes les fois qu'elle saisira un de ces pactes, ce qui sera très fréquent.

Le type de la société de personnes est la société en nom collectif ; celui de l'association de capitaux est la société anonyme. Entre les deux, se place un genre mixte qui tient à la fois de l'un et de l'autre, c'est la commandite (simple ou par actions). Dans cette dernière catégorie, les effets des changements de personnel (imprévus par les statuts naturellement) seront très différents, selon que ces changements se produiront du côté des gérants ou parmi les commanditaires. Le choix des gérants est une des causes déterminantes de la formation de la société ; la retraite de l'un d'eux ou l'augmentation de leur nombre atteint radicalement une manière d'être essentielle de la société ; il y a création d'un nouvel être moral, et nous n'ignorons pas les conséquences d'un tel événement au point de vue fiscal.

Par contre, est-ce du côté des commanditaires que se produisent les modifications, rien

1. 50 centimes pour cent, sans décimes. (Arrêt du 4 février 1893, DALLOZ pér. 95, 1, 321.)

n'est changé dans les conditions d'existence de la société: il y a survie de l'être moral, partant point d'impôt, abstraction faite, bien entendu, de la perception possible du droit de cession de part d'intérêt ¹.

Si les changements du personnel des sociétés opèrent parfois leur dissolution, à plus forte raison les variations de leur forme produiront souvent le même effet, à condition encore que ces variations n'aient pas été prévues par les statuts.

La forme des sociétés a, en effet, une importance considérable par l'influence qu'elle exerce sur leur fonctionnement. Selon la forme adoptée, leurs moyens de crédit, leur administration, la responsabilité des associés, toute leur organisation différeront. On comprend donc quels résultats peuvent avoir sur la convention primitive les transformations de la forme des sociétés.

Mais toutes ces transformations n'ont pas les mêmes effets; il en est de plus ou moins radicales. La jurisprudence même manifeste des hésitations dans les sentences qu'elle est appelée à rendre. En certains cas, la disparition de l'ancien être moral est tellement évidente, que les contestations n'ont pas eu l'occasion de se pro-

1. *Contra*, pour les commandites simples, LYON-CAEN et RENAULT, *op. cit.*, n° 162.

duire : comment nier un changement radical, par exemple, quand une société en nom collectif se transforme en société anonyme ? Cette association de personnes, qui revêt la forme d'une société de capitaux, ne peut ainsi se transformer sans modifier sa nature au point de se rendre méconnaissable aux yeux de tous, et personne ne s'aviserait de reconnaître l'ancienne personne morale sous un déguisement qui lui est trop contraire.

Le doute est plus vraisemblable quand une société en commandite simple, à plus forte raison une commandite par actions, se transforme en société anonyme. Une décision de l'enregistrement du 12 septembre 1876¹ et un jugement du tribunal de Vitré du 19 juillet 1893 ont déclaré que le fait seul de la transformation de la commandite en société anonyme ne suffisait pas pour provoquer la dissolution de l'ancienne société, et que, pour atteindre pareil résultat, il fallait la concordance d'un autre événement, par exemple le changement du but de l'association. Un jugement du tribunal de Lille du 15 décembre 1876 renferme la même théorie, mais implicitement². La conséquence pratique de cette opinion était que la seule perception possible sur

1. *J. d'enregistrement*, n° 20179. — DALLOZ pér., 77. 3, 55 et 56.

2. *J. des Notaires*, article 21621.

les actes de transformation, ainsi appréciés, consistait dans la taxe des actes innomés.

Deux arrêts de la Cour de cassation du 29 juillet 1890¹ et du 14 juin 1895² proclament tous les deux que la transformation d'une commandite par actions en société anonyme entraîne l'extinction de l'ancien être moral, et donne, par conséquent, ouverture à la perception du droit de vingt centimes. Il y a lieu de remarquer que, dans les deux espèces soumises à la Cour, l'hypothèse se compliquait de la circonstance particulière d'un changement de l'objet des entreprises des sociétés ; mais la Cour avait antérieurement reconnu, par un arrêt du 12 mars 1888³, que la transformation d'une société en commandite en société anonyme, opérait par elle-même la dissolution de l'ancienne société et la formation d'un nouvel être moral. (Voir également Cassation 29 juillet 1890.)

En effet, une telle modification dans la forme entraîne un changement dans les éléments essentiels de la société. Il est inexact de dire que les situations restent les mêmes, lorsqu'une commandite par actions se transforme en société anonyme, et qu'une modification si importante n'entraîne pas la constitution d'une société nou-

1. DALLOZ pér., 91, 1, 54.

2. DALLOZ, 95, 1, 503.

3. DALLOZ pér., 88, 1, 407.

velle. Tout est changé au contraire : à des associés en nom (les gérants) sont substitués des actionnaires ; à des personnes directement obligées, des capitaux ! De tels changements ne se produisent pas sans anéantissement de la société primitivement formée, ni constitution d'une société nouvelle ¹.

C'est ce que n'a pas compris l'administration de l'enregistrement, quand elle s'exprime en ces termes dans la circulaire précitée : « Pour
« que l'article 1^{er} numéro 1 de la loi du
« 28 février 1872 puisse être appliqué, il faut
« qu'il y ait un acte constatant la formation ou
« la prorogation d'une société. Or, dans l'espèce,
« il ne s'est produit ni une création ni une
« prorogation de société, mais une simple modi-
« fication dans la forme d'une association qui
« existait déjà. Aucun élément nouveau impor-
« tant n'a été introduit dans la convention
« sociale. Ainsi, la délibération constate nette-
« ment que l'objet, la durée, le capital de la
« société, le mode de fonctionnement de ce
« capital, la manière dont les titres se transfèrent,
« en un mot les éléments fondamentaux de
« l'association demeurent les mêmes. »

Il n'y a qu'une chose dont la solution ne

1. LYON-CAEN et RENAULT, *Précis de droit commercial*, n° 458, note 3.

parle pas, c'est la substitution d'une société de capitaux à une autre où l'élément personnel tenait une grande place. Elle ne considère sans doute pas que cette substitution « introduise un élément nouveau important dans la convention sociale » ! Pour les raisons que nous avons exposées plus haut, il nous sera permis de ne pas penser comme elle.

D'ailleurs, l'administration s'est déjugée depuis, et a rendu une solution dans notre sens le 15 septembre 1890¹.

La Cour de cassation a encore vu un changement radical, atteignant la nature même de la société, dans la transformation d'une société civile ordinaire en société anonyme ; car si, dans la première de ces sociétés, les associés ne sont pas tenus solidairement des dettes sociales, ils en sont du moins tenus personnellement et *in infinitum*, chacun pour sa part ; or, ce caractère d'obligation personnelle et indéfinie répugne à l'essence des compagnies anonymes, qui ne sont que des groupements de capitaux. (Cassation, 15 février 1888².) « Attendu, dit « l'arrêt, que la société civile, ayant cessé d'exister « par le fait de sa transformation... »

La transformation d'une commandite ordi-

1. *J. d'enregistrement*, article 23.654.

2. DALLOZ, p. 88, 1, 421. — SIREY, 90, 1, 35. — *Inst. générale*, 2, 750, § 8.

naire en société en commandite par actions n'entraîne pas la dissolution de l'ancienne société et la reconstitution d'une nouvelle, parce qu'une semblable modification peut s'accomplir sans atteindre les caractères essentiels de la société primitive. Une hypothèse spéciale, telle que la modification du personnel responsable, ou du but de l'entreprise, serait nécessaire pour faire décider le contraire. Mais de pareilles circonstances ne doivent pas nous préoccuper : elles sont du domaine des faits ; un travail didactique ne s'y arrête pas.

Nous pouvons nous autoriser des deux arrêts du 29 juillet 1890 et du 14 juin 1895, déjà relatés, pour déclarer qu'une modification dans le but des entreprises sociales entraîne dissolution de l'ancienne société et constitution d'une nouvelle. Mais pareille chose ne se produit que si la modification de l'entreprise est assez importante pour justifier une conséquence aussi grave, comme le serait, par exemple, l'exploitation d'une ligne de chemin de fer par une société minière. Une extension normale des affaires sociales, même non prévue par les statuts, n'entraînerait donc pas de résultats si décisifs. Ce sera l'office des tribunaux de discerner quand de semblables modifications autoriseront la perception du droit de vingt centimes.

Enfin, le même impôt sera dû encore lorsque la modification du capital social entraînera la dissolution de l'ancienne société. Mais quand ces modifications produiront-elles un pareil résultat? On n'est pas d'accord sur la question. Dans un premier système, qu'a adopté la Cour de cassation, il est enseigné que les changements dans la composition du fonds social n'emportent pas la dissolution de l'ancienne société et la reconstitution d'une nouvelle, et que l'augmentation du capital social — même non prévue par les statuts — autorise simplement la perception d'un supplément d'impôt sur le montant de l'accroissement. (Cassation, 24 mai 1869, 19 janvier 1876¹.)

M. Pont soutient un autre système. Il pense que la diminution ou l'augmentation du capital social non prévues par les statuts (nous avons déjà dit que l'hypothèse contraire est toujours en dehors des débats) entraînent la dissolution de l'ancienne société et la reconstitution d'une nouvelle. La raison qu'il en donne pour la diminution du capital social dans les sociétés de capitaux nous paraît péremptoire : « Le capital social, dit-il, est le gage des tiers ; il n'appartient pas aux actionnaires de diminuer

1. DALLOZ pér., 69, 1, 323 ; 2, 145 ; 76, 1, 181. — En sens contraire : *J. d'enreg.*, 22444, § 9 ; — dans le même sens : Seine, 17 avril 1875 (D. P. 75, 3, 210).

« ce gage dans leur propre intérêt. » L'existence de ce capital est la cause efficiente qui a déterminé les tiers à traiter avec la société. Le changer, c'est enlever en quelque sorte à la société la figure qu'elle portait dans le monde et la rendre méconnaissable.

M. Pont applique le même raisonnement à l'augmentation du capital social; mais il ne s'inquiète encore que des sociétés de capitaux. Dans ces sortes de sociétés, en effet, le capital constitue un élément essentiel du contrat, puisqu'il forme le seul moyen de crédit de la société ¹.

Aussi ne croyons-nous pas pouvoir transporter ses arguments en matière de sociétés de personnes, où la valeur du capital social joue un moindre rôle, presque un rôle effacé. Nous nous rallierons donc volontiers pour ces sortes de sociétés à la doctrine de la Cour suprême.

Celle de M. Pont, en matière de sociétés de capitaux, avait été suivie déjà par la Cour d'appel de Paris, dans un arrêt du 28 mai 1869 ². Le dispositif de la sentence contient cette affirmation « que l'augmentation du capital social « et le changement de qualification n'entraînent « pas nécessairement la dissolution d'une

1. PAUL PONT, *Sociétés commerciales*, T. II, n° 4089.

2. DALLOZ pér., 69, 2, 143 et suivants.

« société à responsabilité limitée », et les
« magistrats ajoutent aussitôt qu'aux termes de
« l'article 53 de l'acte de société, reçu par Potier
« de la Berthelière, notaire, le 4 février 1865,
« l'assemblée générale des actionnaires de la
« Compagnie des crédits généraux de Saint-
« Nazaire avait le droit d'augmenter le fonds
« social..... et (qu'en le faisant) les administra-
« teurs ont, au surplus, indiqué avec soin qu'il
« ne s'agissait que de modifications apportées
« aux statuts ».

En rapprochant ces deux propositions, la Cour fait bien entendre que, dans son opinion, « l'augmentation du capital social n'entraîne la « dissolution d'une société à responsabilité « limitée » que si cette modification n'a pas été prévue par les statuts, puisqu'elle ne reconnaît pas de tels effets à une augmentation prévue par les mêmes statuts.

Les sociétés à responsabilité limitée n'existent plus aujourd'hui, il est vrai ; mais la doctrine de la Cour n'a rien perdu de son actualité en ce qui concerne les sociétés de capitaux.

En résumé, les conséquences de l'augmentation du capital sont différentes selon que cette augmentation a été autorisée ou non par les statuts. Puisque l'augmentation du capital social, non prévue par les statuts, ne peut avoir lieu que du consentement de tous les associés, il faut recon-

naître qu'elle n'est pas comprise dans le contrat primitif, et qu'en conséquence, elle ne peut être que le résultat d'un nouveau pacte social. Nous dirons donc, dans ce cas, qu'il y a création d'une société nouvelle. Le même raisonnement cesse d'être juste lorsque l'augmentation du capital social a été autorisée par les statuts: il n'y a pas alors véritablement création d'une société nouvelle, parce que l'appel éventuel d'un capital complémentaire et l'adjonction possible de nouveaux associés avaient été une des conditions de la société. Le contrat primitif n'est pas ainsi remplacé par un nouveau contrat; il est seulement entièrement exécuté.

Les modifications relatives à l'administration et au fonctionnement de la société ont moins d'importance; on peut dire qu'en général elles n'altèrent pas la société dans son essence, et, par conséquent, la laissent subsistante.

L'examen auquel nous venons de nous livrer nous procure maintenant des éléments suffisants pour proclamer la règle générale qui dominera la perception de l'impôt sur les actes de transformation des sociétés. Voici comment nous croyons pouvoir énoncer cette règle :

Toutes les fois que la société primitive éprouve, en dehors des prévisions statutaires, une transformation assez complète pour en opérer la dissolution, l'acte de reconstitution

donne lieu au droit de vingt centimes sur les apports ; il peut même être passible du droit proportionnel de mutation, dans le cas où l'apport de l'ancienne société à la nouvelle affecte un caractère onéreux. Nous n'avons fait aucune allusion aux règles de l'exigibilité du droit de mutation dans tout ce traité de la transformation des sociétés, parce que nous réservons un chapitre spécial à la perception des droits exceptionnels.

Mais, si les modifications n'ont pas pour objet de dissoudre le pacte primitif et de donner naissance à un être moral nouveau, l'acte réglant la nouvelle manière d'être de la société ne doit subir le droit de vingt centimes que sur l'excédent des apports primitifs.

II. — *Prorogation des sociétés.*

La loi étant muette en ce qui concerne les transformations de société, nous n'avons pu spécifier les droits du fisc, à propos des modifications aux actes de société, que par la déduction logique de principes déjà connus, et par l'analyse minutieuse des phénomènes juridiques que nous avons à tarifier. C'est en termes très explicites, au contraire, que le législateur a soumis les actes de prorogation de société au droit proportionnel de vingt centimes pour cent.

Sont en effet soumis au droit gradué (aujourd'hui vingt centimes pour cent) par l'article 1^{er} § 1^{er} de la loi du 28 février 1872, les actes de formation et de *prorogation* de société qui ne contiennent ni obligation, ni libération, ni transmission de biens.

Qu'est-ce donc qu'une prorogation de société?

C'est l'acte par lequel les associés conviennent de prolonger, au delà de la limite fixée, la durée de la société dont ils font partie. Une telle stipulation suppose évidemment que la société primitive avait été faite à terme. M. Pont (*opere citato*) prétend que l'accord unanime des associés est nécessaire pour décider la continuation de la société au delà du terme fixé pour sa durée. Il ne fait exception que pour les sociétés anonymes, parce qu'il existe un texte formel dans la loi de 1867, en vertu duquel il suffit du consentement d'actionnaires représentant plus de la moitié du capital social pour proroger une société. Le savant magistrat refuse le même privilège aux commandites par actions, malgré toutes les raisons qui militent en faveur de l'assimilation dans une parité de situation, parce qu'aucun texte ne le leur accorde. Il ne nous paraît pas utile de discuter cette opinion.

Les actes de prorogation de société sont soumis au paiement d'un droit proportionnel de vingt centimes pour cent sur le montant net des

apports cumulés. Ces actes et ceux de formation de société étant soumis au même impôt dans un seul contexte, il y aura identité dans le mode de perception de la contribution dans les deux cas. Si donc les prorogations contiennent des mutations à titre onéreux, ce qui arrivera dans les mêmes circonstances qu'en matière de constitution de société, le droit proportionnel propre à ces mutations sera perçu.

Une seule particularité est à signaler ; encore est-elle le développement logique des principes généraux qui dominent la matière. L'article 1^{er}, § 1^{er}, de la loi du 28 février 1872 se termine par ces mots : « Le droit sera déterminé..... par le montant total des apports mobiliers et immobiliers, déduction faite du passif. » Une stricte application des dispositions de la loi a fait décider que l'impôt serait perçu sur l'actif net de la société prorogée, au moment de la prorogation, déduction faite du passif existant à cette époque. Ce n'est donc pas du capital nominal de la société qu'il faut se préoccuper, ni du montant des apports primitifs, mais de l'actif actuel, tel qu'il apparaîtrait à la suite d'un inventaire exact, si les parties avaient jugé à propos d'en dresser un. L'interprétation que nous donnons à l'article 1^{er} de la loi du 28 février 1872 a le grand avantage, non seulement d'être conforme au texte, mais encore de lui

donner une utilité pratique qu'il n'aurait pas sans cela. C'est ce qui appert de la constatation déjà faite à propos des actes de déclaration d'apports, que cette prévision de la déduction du passif n'a qu'un champ d'application très restreint au moment de la formation des sociétés, puisqu'elle ne concerne guère que les sociétés universelles, bien rares aujourd'hui.

Le tribunal de la Seine a consacré la nécessité de la déduction du passif pour la perception de l'impôt sur les actes de prorogation de société par un jugement du 28 avril 1882¹.

Ce jugement et un autre rendu par le même tribunal le 18 janvier 1884² décident également que le droit gradué frappera, non seulement les apports anciens, mais encore les nouveaux, et tous les faits qui déterminent un accroissement des droits des associés, comme par exemple l'existence d'un fonds de réserve³. Cela va de soi.

Les actes de prorogation de société doivent être enregistrés dans tous les cas où cette obligation pèse sur les actes de formation des sociétés. Par conséquent, cette obligation concerne seulement les conventions de proroger une société qui contiennent accessoirement une

1. D. P., 82, 3, 149.

2. D. P., 85, 3, 39.

3. *Journal d'enregl*, 22892.

des stipulations expressément astreintes par la loi à la formalité de l'enregistrement.

La régie a reconnu, dans une solution du mois de décembre 1878, que la prorogation prévue par les statuts de la société n'est pas sujette au droit gradué, parce que cet acte n'est qu'une modification (non essentielle) des statuts, ou un acte de complément, qui n'autorisent que la perception de l'impôt propre aux actes innomés.



DEUXIÈME PARTIE

De la perception de droits particuliers
sur les apports en société.

CHAPITRE I^{er}

DROITS EXCEPTIONNELS SUR LES ACTES DE FORMATION DE SOCIÉTÉ.

Jusqu'ici, nous avons examiné l'hypothèse de la constitution d'apports pure et simple¹; mais les actes de société peuvent aussi contenir des clauses accessoires qui sont de l'essence d'une foule d'autres contrats. Le législateur de la loi de frimaire et ceux des lois de 1872 et de 1893 prévoyaient ces clauses spéciales, quand ils soumettaient au droit fixe, et plus tard au droit gradué et au droit de 20 centimes pour cent, les seuls actes de société « qui ne portent « ni obligation, ni libération, ni transmission « de biens meubles et immeubles entre les « associés ou autres personnes. » Il est temps maintenant de nous arrêter aux actes de société

1. Nous rencontrerons souvent dans toute cette partie les expressions : *apports purs et simples*, *apports à titre onéreux*. Ces termes ont besoin d'être expliqués. Il n'est pas question d'opposer apports purs et simples à apports conditionnels, ni apports à titre onéreux à apports à titre gratuit. Prise dans ce dernier sens, l'expression apport à titre onéreux serait absurde : un apport n'est jamais à titre gratuit. Ces locutions sont consacrées dans la langue fiscale pour opposer les apports faits simplement en échange du droit de participer aux bénéfices à ceux qui sont effectués contre une compensation immédiate.

qui contiennent des stipulations portant obligation, libération ou transmission de biens meubles et immeubles entre les associés ou autres personnes.

La règle générale est que l'associé, en échange de sa mise, concourt, pour une part déterminée par les statuts, aux chances de gain et de perte de la société. La contre-partie de son apport est la participation aux bénéfices ou aux pertes, autrement dit la part d'intérêt pour les sociétés civiles ordinaires, ou en commandite simple, ou en nom collectif, et l'action pour les sociétés anonymes ou en commandite par actions.

C'est le champ d'application du droit de vingt centimes pour cent.

Mais parfois, en échange de son apport, l'associé reçoit autre chose qu'une part des chances sociales ; il lui est fourni par les autres associés ou par la société un équivalent immédiat. Alors le droit de vingt centimes n'est plus applicable, et l'enregistrement, d'accord avec la doctrine et la jurisprudence, reconnaît la coexistence, avec le contrat même de société, de conventions accessoires, dont les formes les plus fréquentes sont la vente, l'échange ou le marché. Ce sont ces conventions spéciales que nous devons étudier maintenant. On ne les distingue pas toujours facilement du contrat de société proprement dit. Les apparences que revêt

la convention peuvent laisser incertaine la question de savoir s'il y a purement et simplement mise sociale, ou si cette mise se complique d'une vente à la société.

La solution des difficultés d'application dépendra surtout d'une question de fait; mais il n'est pas impossible de fixer quelques principes qui doivent éclairer la religion de ceux à qui incombe la tâche d'appliquer la loi.

Voyons d'abord les hypothèses où l'apport en société renferme les éléments d'une vente.

§ 1^{er}

APPORT EN SOCIÉTÉ SOUMIS AU DROIT DE VENTE.

Outre sa part dans les droits sociaux, l'associé reçoit donc parfois, en échange de sa mise, un équivalent à payer immédiatement par la société. Cet équivalent peut d'ailleurs consister, soit dans un prix payé à l'associé lui-même, soit dans l'obligation de solder en l'acquit de l'associé le passif qui grève son apport¹.

La première hypothèse qui se présente est celle dans laquelle l'associé reçoit le prix de son

1. GARNIER, *op. cit.*, *cod.* v, n° 181.

apport. L'enregistrement traite ce contrat comme une vente ordinaire, et perçoit le droit de mutation sur le prix indiqué. Si la convention prescrit que l'associé vendeur recevra en échange de son apport une part des chances sociales, et en outre une certaine somme d'argent, l'acte ainsi rédigé sera considéré par le fisc comme renfermant une constitution d'apports pour partie et une vente pour le surplus.

Le droit de vingt centimes sera perçu sur la partie de la convention qui affecte le caractère d'apports purs et simples. Au contraire, le tarif des mutations à titre onéreux sera appliqué aux valeurs qui feront l'objet de la vente comprise dans la seconde partie de l'acte. Ces apports seront donc soumis au droit d'un pour cent, s'il s'agit de cessions de créances, de deux pour cent quand l'objet de la convention sera mobilier, et de 5 francs 50 centimes pour cent quand il sera immobilier.

Il appartient aux parties de déterminer dans l'acte la valeur et la nature de ceux des apports qui sont soumis au droit de vingt centimes. Pour les autres, l'impôt est perçu sur le prix déclaré, sauf à l'enregistrement à provoquer une expertise, s'il lui paraît expédient de le faire. Ainsi, l'apport comprenant à la fois des meubles et des immeubles, et réalisé pour partie à titre onéreux, les associés peuvent déclarer dans

quelle proportion et pour quelle nature de biens l'apport doit être considéré comme pur et simple, dans quelle proportion et pour quelle espèce de biens il est fait à titre onéreux. Et cette déclaration déterminera l'assiette de la perception.

De même, en supposant l'apport de biens divers par leur nature grevés d'un passif, il appartient aux parties de faire connaître comment les dettes doivent être réparties entre les meubles et les immeubles. Ces règles sont posées par l'article 16 de la loi du 22 frimaire an VII, dont le texte est rappelé dans un arrêt de la Cour de cassation du 30 décembre 1890 : « Si les sommes et valeurs ne sont pas détermi-
« minées dans un acte donnant lieu au droit
« proportionnel, les parties sont tenues d'y
« suppléer avant l'enregistrement, par une
« déclaration estimative certifiée et signée au
« pied de l'acte ¹. »

Dans une intention bienveillante à l'égard des sociétés, on a voulu étendre à ces sortes de contrats les dispositions de l'instruction générale 342, relative aux soultes de partage. Ce document prescrit aux agents du fisc de faire d'office, dans ces sortes d'actes, l'imputation la plus favorable aux parties, si celles-ci n'ont pas déterminé elles-mêmes en échange de quelle

1. DALLOZ pér., 91, 1, 320.— Tribunal de Bagnères, 27 mai 1889.

nature de biens la soulte a été payée. Ainsi, quand les biens à partager se composent de créances, de meubles et d'immeubles, l'imputation se fera d'abord sur les créances, ensuite sur les meubles, et subsidiairement sur les immeubles.

Mais cette tentative ne pouvait pas réussir, malgré tout l'intérêt que méritent les sociétés ; car il est certain que l'instruction 342 est spéciale aux seuls partages, et que ses dispositions ne sauraient souffrir aucune extension par analogie à d'autres cas que ceux prévus. Il a été décidé en ce sens par la Cour d'Alger le 31 janvier 1879.

Si l'apport à titre onéreux est immobilier, l'acte de société devra être transcrit. Le paiement du droit de transcription au moment de l'enregistrement de l'acte est obligatoire dans ce cas ; il n'est plus facultatif comme lorsqu'il s'agit d'apports purs et simples. Nous n'insistons pas en ce moment sur cette question, car nous y reviendrons plus longuement au titre spécial qui sera consacré à la transcription.

Mais auparavant il faut que nous décidions dans quel cas il y a lieu de faire la ventilation entre les meubles et les immeubles. Les pages précédentes y ont déjà fait allusion ; mais il importe d'y revenir plus complètement.

Il n'y avait d'ailleurs pas à nous en préoccuper dans l'étude des apports purs et simples,

puisque la quotité de l'impôt est toujours invariable, qu'il s'agisse de meubles ou d'immeubles.

Désormais, nous devons prévoir cette hypothèse. Les règles de la vente sont applicables à la convention d'apports à titre onéreux. Elles prescrivent que le droit de mutation le plus élevé, c'est-à-dire le droit sur les mutations immobilières, qui est de 5 francs 50 centimes pour cent (y compris le droit de transcription), doit être perçu sur l'intégralité du prix de vente de meubles et d'immeubles, quand les parties n'ont pas déterminé elles-mêmes, par une déclaration, la part pour laquelle la valeur des meubles est comprise dans le prix de vente, et que les objets mobiliers n'ont pas été énumérés article par article dans l'acte¹.

Ces mêmes règles sont applicables en matière de sociétés, lorsqu'un des associés fait apport de meubles et d'immeubles moyennant un prix. S'il n'a pas eu soin de déterminer la part représentative des meubles et des immeubles, et s'il n'a pas détaillé les objets mobiliers dans l'acte, le droit de mutation immobilière sera perçu sur l'ensemble du prix, sans distinction pour les meubles et les immeubles.

Quand, au contraire, cette précaution a été prise et qu'une ventilation a été faite, le fisc

1. Loi du 22 frimaire an VII, article 9.

percevra le droit de deux pour cent pour la partie du prix représentative des meubles apportés, et le droit de 5 francs 50 centimes pour cent sur l'autre partie, versée en échange des immeubles.

Un arrêt de la chambre civile du 15 janvier 1896¹ a consacré les règles que nous venons d'exposer.

Cette décision, comme toutes celles qui l'ont précédée², proclame la nécessité de la ventilation des apports immobiliers et mobiliers et de l'énumération détaillée de ces derniers pour éviter la perception unique au tarif le plus élevé sur la totalité de ces apports.

Dans l'arrêt qui nous occupe, la Cour n'a pas considéré qu'une ventilation suffisante résultât de ce fait que la valeur des objets mobiliers devait être fixée d'après un mode d'estimation définitivement arrêté par une clause du cahier des charges.

La clause en question obligeait l'acquéreur des immeubles licités à racheter les marchandises fabriquées, ou en cours de fabrication, pour un prix déterminé par les anciens associés avant l'adjudication.

Les juges ont bien reconnu dans cette clause

1. D. P. 96, 1, 539. — J. N. art. 26150.

2. Cassation, 18 août 1842, 23 mai 1859, 3 décembre 1890 et 25 juillet 1893 (D. P. 94, 1, 76).

les éléments nécessaires pour fixer plus tard le prix des marchandises, mais ils n'ont pas pu y voir l'indication d'un prix. Ce prix n'a été déterminé, en effet, que le lendemain de l'adjudication des immeubles par un inventaire dressé ce jour-là.

La clause du cahier des charges invoquée, ne contenant par elle-même aucune indication de prix, ne pouvait donc être considérée comme une ventilation suffisante.

Retenons encore l'arrêt du 15 janvier 1896, car d'autres leçons se dégagent pour nous de ses termes.

Voici dans quelles circonstances il a été rendu :

Un sieur Brante s'était porté acquéreur des immeubles d'une société en liquidation, moyennant le prix principal de 200.500 francs, et en s'obligeant à exécuter les clauses et conditions du cahier de charges. Or, en vertu de ce cahier de charges, l'acquéreur des immeubles sociaux s'obligeait à racheter les marchandises sociales moyennant un prix fixé à 193.790 francs par inventaire en date du lendemain de l'adjudication.

Le jour même de l'adjudication, l'acquéreur formait une société avec un tiers. Comme mise sociale, il apportait les immeubles nouvellement acquis pour une valeur de 200.000 francs, étant

déclaré dans l'acte que l'apport du sieur Brante était fait entièrement libéré, et que la société se trouvait subrogée dans les clauses et conditions du cahier de charges.

L'administration, qui avait d'abord perçu simplement le droit gradué sur la mise de M. Brante, réclama ensuite un supplément de droit au taux de 5 fr. 50 centimes pour cent sur la valeur des marchandises, considérant d'abord que l'apport des marchandises résultait avec évidence de l'obligation imposée à la société d'exécuter les clauses et conditions du cahier des charges, et traitant ensuite cet apport comme une vente passible du droit le plus élevé, aucune ventilation n'ayant été faite dans l'acte.

Le tribunal de Lyon, puis la Cour de cassation, consacrèrent la prétention de l'administration, parce que : 1° l'apport du sieur Brante comprenait réellement la valeur des marchandises — la société ayant été subrogée aux charges et conditions de l'adjudication, dont l'une d'elles imposait à l'adjudicataire l'obligation de racheter les marchandises ; 2° que l'associé apportant n'avait pas encore acquitté le prix de ces marchandises au moment de la formation du pacte social, puisqu'il faisait un apport libéré seulement jusqu'à concurrence du prix des immeubles ; 3° que, par conséquent, la société recevait l'apport de M. Brante à charge de

payer en son lieu et place le prix des marchandises, et 4° qu'enfin le droit de 5 fr. 50 % était seul exigible, la loi prescrivant que la ventilation soit faite dans l'acte sujet au droit lui-même, ce qui n'avait pas eu lieu (le défendeur l'ayant reconnu lui-même), et qu'en tout cas aucun détail des objets mobiliers n'était annexé à l'acte incriminé.

La Cour suprême proclame très nettement dans cet arrêt qu'il y aura toujours lieu à la perception du droit proportionnel, toutes les fois que la société aura à fournir un équivalent à l'associé apporteur en échange de sa mise, quelle que soit la forme sous laquelle se dissimule cet équivalent. Ici, il n'était question que de subrogation dans les conditions d'un cahier de charges, ce qui, en général, n'entraînerait pas la perception d'un droit proportionnel, cette subrogation n'apportant le plus souvent ni rémunération ni décharge à l'associé ; mais en réalité, dans les circonstances particulières du procès, la société Brante et Chapuis était grevée de l'obligation de payer une somme en l'acquit d'un des associés, ce qui profitait directement et personnellement à celui-ci.

Il y a un dernier enseignement à tirer de la décision de la chambre civile : la constitution des apports ne doit pas nécessairement être faite en termes exprès dans l'acte de société ;

mais elle peut résulter des circonstances et dispositions de cet acte, s'il est d'ailleurs suffisamment explicite, puisque M. Brante a prétendu en vain qu'il n'était pas question des marchandises dans son apport. Il lui a été démontré, au moyen des dispositions combinées de l'acte incriminé, que l'intention des parties avait toujours été d'attribuer la propriété des marchandises à la société.

Un arrêt de renvoi prononcé par la Chambre civile le 6 mai 1896¹ nous fournit l'étude d'une solution très complexe et encore discutée aujourd'hui, puisque la cour d'appel devant laquelle l'affaire a été renvoyée par la Cour de cassation n'a pas encore rendu son arrêt.

Il nous a paru que ce monument de jurisprudence soulevait tant de questions théoriques et pratiques très importantes et délicates, que nous ne pouvions nous dispenser de faire un rapide exposé de la cause.

En 1882, le Crédit foncier de France concluait un traité avec la Banque hypothécaire de France, aux termes duquel il recevait de celle-ci une somme de 52.500.000 francs en échange de 50.000 actions nouvelles libérées, qui devaient être réparties entre les actionnaires de la Banque hypothécaire.

¹ L. D. P., 1897, 4, 117.

En outre, cette banque confiait au Crédit foncier le mandat de réaliser la portion de son actif nécessaire pour acquitter le passif, et de payer ce passif en qualité de seul liquidateur de la société dissoute

Le droit gradué avait été perçu sur le montant des apports de la Banque hypothécaire. L'enregistrement, soutenant que le mandat déguisait une véritable cession des créances de la société dissoute au profit du Crédit foncier de France, en échange de l'obligation de payer toutes les dettes de cette société, émit alors la prétention de faire payer un supplément de perception. Il réclamait, en conséquence, le droit de cession de créances à 1 % sur le capital des créances ¹.

Le tribunal de la Seine débouta l'administration de sa demande (7 juin 1889). Il constatait que la cession ne ressort d'aucune des dispositions du traité de 1882, et qu'au contraire le Crédit foncier avait toujours agi comme liquidateur, ayant conservé à la société en liquidation, en dehors de l'apport pur et simple réalisé, son patrimoine distinct avec une comptabilité particulière.

Pourvoi de l'administration contre le jugement, et, sur ce pourvoi, la Cour casse le juge-

1. Loi du 22 frim. an VII, art 14. Instruction générale 1307.

ment, et renvoie les parties devant le tribunal de Melun. Elle motive sa sentence sur une clause du traité aux termes de laquelle l'apport de la Banque hypothécaire comprenait, outre l'actif de cette banque, les profits et pertes qui auraient pu provenir tant du dernier exercice que des opérations de la liquidation. Le tribunal de la Seine n'avait vu dans cette clause qu'une rémunération du mandat exécuté par le Crédier foncier, autorisant tout au plus la perception d'un droit de marché sur les bénéfices de la liquidation. La Cour y reconnaît au contraire les caractères d'un forfait, légitimant la perception d'un droit de mutation mobilière (il s'agit sans doute du droit de cession de créances, seul réclamé par l'administration), à cause de la chance que courrait le Crédit foncier de se trouver dans l'obligation d'acquitter un passif en échange de l'apport reçu ¹.

De savants jurisconsultes pensent que la Cour aurait pu voir aussi dans cette clause un supplément d'apport pur et simple, fait sous la condition que le résultat de la liquidation donnerait un excédent d'actif sur le passif, ou une cession

1. On remarquera que, dans cette affaire, la Cour suprême, statuant en matière fiscale, a pu, d'après sa jurisprudence antérieure, donner aux conventions litigieuses un caractère autre que celui qui leur avait été attribué par les juges du fond. (Voir *Dict. du Notariat*, 7^e *Instance en matière d'enregistrement*, n^{os} 129 et 129, 1, 2.) — *J. des Not.*, (art. 26319,) — NAQUET, *op. citato*, n^{os} 1345 et suiv.

de créance également conditionnelle, et suspendre la perception jusqu'à l'événement de la condition, c'est-à-dire jusqu'à la connaissance des résultats de la liquidation.

Tel qu'il est, cet arrêt n'est pas moins la confirmation de la jurisprudence constante de la Cour, qui soumet au droit de mutation tout apport fait en échange d'un équivalent quelconque à fournir par la société ; peu importe la nature de cet équivalent, et certes, dans le cas présent, elle était bien extraordinaire. Il a pu consister dans la prestation d'obligations émises par la société, ainsi que l'a jugé le tribunal de Cahors le 28 juin 1886, dont la décision a été confirmée par arrêt du 16 janvier 1894 (chambre civile), dans une affaire où un associé avait reçu à la fois des actions et des obligations de la société en échange de son apport, qui fut ainsi traité comme un apport fait à titre onéreux jusqu'à concurrence des obligations¹.

Doit-on considérer comme une société ou comme une vente à terme le contrat qualifié du nom de société en nom collectif, dans lequel deux personnes ont stipulé qu'à l'expiration du délai convenu pour la durée de l'association, l'un des associés conservera tout l'actif social, à charge d'acquitter le passif et de payer à son

1. *J. d'enr.*, n° 24274.

coassocié le prix déterminé dans l'acte: de constructions, du mobilier industriel, du droit au bail, etc., apportés par ce dernier ?

Il est possible d'y voir une vente à terme ¹, mais nous croyons que l'opinion contraire peut être soutenue. Il semble bien, en effet, qu'on peut trouver dans ce contrat les éléments d'une société : apport réciproque, intérêt commun, les deux associés devant retirer avantage de la prospérité de la société par le partage des bénéfices annuels, bénéfices à réaliser : pour l'un, le bénéfice consistait dans le partage des profits annuels ; pour l'autre, c'était, en outre, la réalisation de l'actif social lors de la dissolution, réalisation soumise, comme tout le reste, aux risques sociaux.

Une contestation ne pourrait s'élever que sur le caractère d'apport reconnu à la mise de l'associé qui touchera plus tard le prix de cette mise ; mais elle céderait devant ce fait qu'elle est réalisée en échange, outre le prix, d'une part dans les bénéfices annuels, ce qui est le trait distinctif de l'apport, qu'on reconnaîtra chaque fois qu'une chose est fournie en échange d'une part dans les risques sociaux. Il est vrai que l'associé qui fait l'apport objet de notre discussion, ne concourt pas ici jusqu'au bout

1. Seine, 12 février 1892.

aux chances sociales ; mais il nous paraît y prendre une part suffisante pour qu'on puisse vraiment lui reconnaître cette qualité d'associé : la convention intervenue entre lui et son coassocié est seulement un mode de partage des bénéfices que la loi ne soumet à aucune réglementation.

Que cet apport soit fait à titre onéreux d'ailleurs, c'est ce dont on ne pourrait douter un instant, puisque l'associé apportant reçoit, avec sa part des chances sociales, un équivalent immédiat, indépendant de la bonne ou de la mauvaise fortune de la société, ce qui autorisait, par conséquent, la perception du droit proportionnel de mutation.

Au contraire, le contrat qui constate la prestation d'un immeuble par un associé à la société, à condition de prélever une somme déterminée sur les fonds provenant de la mise de son coassocié, serait improprement qualifié, si on le considérait seulement comme un apport en société. Une telle convention constitue réellement une vente passible du droit de mutation immobilière.

La compensation que reçoivent les associés en échange de leur mise, consiste le plus souvent dans le paiement de leurs dettes personnelles ou du passif hypothécaire grevant l'objet de leur apport. Dans la fusion de deux sociétés,

ce sera très fréquemment, pour ne pas dire presque toujours, l'acquit des dettes sociales. Dans ce dernier cas, pour éviter le droit de mutation, il faudrait que les rédacteurs du nouvel acte de société prissent la précaution de ne faire apport à la nouvelle société que de l'actif net de la société dissoute, en laissant à cette dernière le soin de liquider sa situation et de payer elle-même le passif social. On peut aussi recourir à l'expédient d'un mandat confié à la nouvelle société par l'ancienne, cette dernière chargeant la première de faire la liquidation de ses opérations sociales : il n'est pas nécessaire, du reste, que ce mandat soit gratuit, il peut être salarié, et donnera lieu alors à la perception du droit de louage de service (1 %). Mais il faudra préciser avec une grande netteté, pour qu'il ne soit pas possible de trouver dans la rémunération du mandat les éléments d'un supplément d'apport.

La stipulation d'apports à charge de payer les dettes de l'apportant revêt trois formes différentes auxquelles peuvent se ramener toutes les hypothèses. Dans une première série de conventions, l'apport est fait à charge de payer les dettes personnelles de l'associé apportant, ou bien il est réalisé sous la condition d'acquitter le passif hypothécaire grevant l'immeuble apporté lui-même, ou encore cet apport consiste dans

l'actif d'une société, à charge de payer les dettes sociales.

I. — *Apports faits à charge de payer les dettes personnelles de l'associé apporteur.*

L'obligation de payer les dettes personnelles de l'associé, que nous avons rangée sous la première catégorie des apports faits à charge du paiement du passif, revêt quelquefois des caractères particuliers qu'il importe de signaler.

Ainsi, le droit de 2 p. % est exigible quand un associé fait apport de travaux qu'il a exécutés, à charge de payer le prix de ces travaux à l'entrepreneur, parce que l'apport n'a pas été pur et simple, mais qu'il a eu, au contraire, le caractère d'une cession à titre onéreux passible du droit proportionnel.

Il pourra même arriver que l'administration réclame en outre la perception du droit de délégation à 1 %₀, sur la valeur de la créance, quand la société aura été subrogée vis-à-vis du créancier à l'obligation de l'apportant. Les contribuables seront souvent exposés à ce supplément de perception, lorsque le créancier sera intervenu au contrat pour rendre la délégation parfaite. C'est un danger qu'il importait de signaler.

La stipulation que deux des associés pourront acquérir l'établissement social et toutes ses dépendances à la dissolution de la société, en payant à l'associé sortant sa part déterminée par une évaluation à dire d'experts, a les caractères d'une cession conditionnelle. Le droit est exigible à l'événement de la condition, selon la règle générale¹.

L'apport fait par un associé à la société d'un fonds de commerce dont la valeur doit être remboursée en argent, avec intérêts sur les premiers fonds provenant du placement des actions de la société, constitue une cession mobilière passible du droit de 2 %, même s'il était stipulé que le remboursement pourrait être fait en actions sociales, ce mode de paiement facultatif ne changeant pas le caractère de la convention.

Lorsque, dans un acte de société passé entre deux personnes, les associés, après être convenus que les pertes et bénéfices seront partagés par moitié, stipulent en outre que l'un d'eux, dont l'apport mobilier et immobilier excède la moitié du fonds social, aura le droit de retirer de la société une somme déterminée, le droit de vente est exigible sur cette somme, et le droit de mutation immobilière sera perçu sur la totalité de la somme stipulée, à défaut d'observation des

1. SIREY, 89, 4, 120.

dispositions de l'article 9 de la loi du 22 frimaire an VII. (Tribunal d'Avesnes, 1^{er} juin 1859.)

Ce jugement du tribunal d'Avesnes nous fournit l'occasion d'examiner si la clause stipulant que la valeur des apports sera prélevée par l'associé sur les bénéfices réalisés, autorise la perception du droit de mutation sur les apports mis en société de cette façon. La négative nous semble devoir être soutenue, parce que pareille clause n'enlève pas aux apports leur caractère d'apports purs et simples, puisque l'associé qui les a faits concourt en définitive aux risques et périls sociaux. Il ne recevra, en effet, l'équivalent de sa mise que si la société donne des bénéfices. L'acte réalise donc ainsi la condition nécessaire pour qu'il y ait apport pur et simple, à savoir que la mise doit être faite seulement contre l'espérance de prendre part aux bénéfices sociaux ; peu importe que la participation aux bénéfices se manifeste par le prélèvement d'un tant pour cent, ou par la remise d'une somme une fois payée.

II. — *Apports faits à la charge de payer le passif hypothécaire grevant l'immeuble apporté.*

Il y aura lieu de percevoir le droit de mutation à titre onéreux, si un des associés apporte un immeuble à la charge par la société

d'acquitter le passif hypothécaire qui grève cet immeuble. Mais, si la créance garantie par cette hypothèque doit être acquittée par l'associé qui a fait l'apport de l'immeuble, le droit de mutation à titre onéreux ne doit pas être perçu. En effet, l'hypothèque est un droit réel ; s'il est fait apport d'un immeuble grevé d'hypothèque à une société, la mise consistera dans la propriété de l'immeuble diminuée du droit réel : hypothèque, c'est-à-dire du risque de voir le créancier réaliser son gage : de même que la mise en société d'un immeuble affecté d'une servitude comprend la propriété de l'immeuble diminuée de l'obligation de souffrir la servitude.

L'apport d'un immeuble hypothéqué, sans obligation pour la société de supporter définitivement la dette, laisse à celle-ci la ressource de poursuivre le recouvrement de ce qu'elle a perdu, si le créancier s'est payé par la réalisation de son gage ; tandis que ce même événement la laisserait sans recours contre l'associé apporteur, si elle s'était engagée à payer la dette sans restriction. Les deux hypothèses sont très différentes ; la seconde seule nous occupe, car c'est dans ce dernier cas seulement qu'il y a mutation de propriété immobilière passible du droit proportionnel. Le droit sera perçu sur le montant du passif supporté par la société, quelle que soit d'ailleurs la somme

pour laquelle l'immeuble était hypothéqué ¹.

L'apport d'un immeuble hypothéqué à une société, moyennant un certain nombre d'actions de cette société, renferme une vente éventuelle, sujette, suivant l'évènement, au droit proportionnel de mutation lorsqu'il est accompagné de stipulations portant que l'apporteur justifiera, dans un délai déterminé, de la radiation des inscriptions pouvant grever l'immeuble; que, s'il en subsiste à l'expiration des délais, la société procédera à la purge, et que les actions à remettre en représentation de l'apport ne seront délivrées que lorsque l'immeuble sera parfaitement libre. Si donc, en ce cas, la société fait procéder à la purge, la condition à laquelle était subordonnée la mutation de propriété se trouve réalisée, et le droit proportionnel de vente immobilière est dû, non pas sur la valeur des actions à délivrer à celui qui a fait l'apport, comme on l'a prétendu faussement, mais sur ce que la société qui a accompli la purge a dû déboursier pour la libération des immeubles. L'excédent de valeur des actions, s'il en existe un, représente réellement la part d'intérêt social de l'associé qui avait fait l'apport, et ne constitue pas le prix de l'immeuble, comme on pourrait se l'imaginer.

1. Cassation, 14 novembre 1893 (D. P. 94, 1, 190), et 5 février 1894 (D. P. 94, 1, 276).

III. — *Apports faits par une société ou par des copropriétaires indivis, à charge de payer un passif commun.*

Les apports sont considérés comme constituant une mutation de propriété entraînant le droit de mutation à titre onéreux, lorsqu'une société apporte son actif à une autre société à charge de payer son passif social. Ici encore, nous rencontrons des hypothèses spéciales dont l'étude offre de l'intérêt.

Lorsque des copropriétaires apportent à une société des biens qui leur appartiennent indivisément, en stipulant que la société paiera, soit le prix encore dû de ces biens, soit une dette qui les grève, ces apports ne donnent pas ouverture à la perception du droit proportionnel; peu importe que l'indivision résulte d'un quasi-contrat de communauté, ou qu'elle soit le fait d'une société en liquidation. Mais, il est nécessaire que les cadres de la nouvelle société soient formés uniquement avec les anciens associés, et qu'en outre, la part de chacun des copropriétaires indivis dans les droits de la nouvelle société, soit exactement la même que dans la précédente association. En effet, le motif¹ de l'exonération du droit de mutation,

1. Ces motifs sont rappelés avec une grande lucidité dans une note critique d'un arrêt du 14 novembre 1893. (V. DALLOZ, 94, 1, 190.)

dans la situation spéciale que nous définissons, résulte de ce fait que la constitution de la nouvelle société « ne modifie, ni activement ni passivement, les engagements préexistants des associés à l'égard de leur vendeur (ou de leurs créanciers), ni les droits de chacun d'eux dans la copropriété de leur apport, que, par conséquent, elle n'a pas eu pour but ni pour résultat de créer un avantage particulier au profit de l'un ou l'autre des associés sur l'actif social, ni de soustraire aucune partie de l'apport aux chances aléatoires de la société. »

Les circonstances ne seraient plus les mêmes, et le droit de mutation deviendrait exigible, si les droits des anciens associés dans la nouvelle société étaient modifiés, soit par l'adjonction de nouveaux membres, soit par une répartition différente des chances sociales entre les copropriétaires de la première heure.

La Cour de cassation s'est prononcée dans ce sens dans deux arrêts de doctrine rendus, le premier le 28 décembre 1870 ¹, et le second le 29 mai 1883 ².

Dans ces deux arrêts décisifs, la Cour n'a accordé l'exemption des droits proportionnels qu'à des sociétés en nom collectif; car, d'après

1. D. P., 71, 1, 89.

2. D. P., 83, 1, 242.

elle, c'est dans cette sorte de société seulement que les associés, anciennement copropriétaires, ont les mêmes droits et les mêmes obligations à l'égard de la valeur apportée qu'avant la formation de la société. Par application de ce principe, dans un arrêt du 21 juillet 1884, elle a soumis au droit proportionnel de mutation l'apport de son actif social par une société en dissolution à une société *anonyme*, exclusivement composée du personnel de l'ancienne société ¹.

Le tribunal de la Seine a été beaucoup plus loin, et il a reconnu, dans un jugement du 5 février 1892², que la forme de la société contractée entre les copropriétaires importe peu, pourvu qu'il soit indubitablement établi que les anciens copropriétaires seuls, mais sans exception, composent le personnel de la société.

Le tribunal fait remarquer avec raison « qu'aucun texte de loi, aucun principe juridique » n'autorise la distinction adoptée par la Cour de cassation, et qu'en l'absence de tout monument de législation, il y a lieu d'accorder la dispense du droit proportionnel à toutes les sortes de sociétés, dans le cas spécial que nous étudions. Les termes de ce jugement sont assez

1. D. P., 85, 1, 409.

2. D. P., 93, 2, 257.

importants pour que nous en citions *in extenso* les principaux passages :

« Attendu que, d'abord, une distinction à ce
« point de vue (celui de l'existence réelle d'un
« équivalent spécial en échange des apports)
« entre les différentes sociétés ne s'appuie sur
« aucun texte, sur aucun principe juridique;
« qu'en outre elle est absolument sans fondement,
« qu'en effet, l'article 68, § 3, n° 4, fait abstraction
« de la personnalité de la société pour ne s'atta-
« cher qu'au rapport des associés entre eux et
« vis-à-vis des tiers; qu'il exempte de l'impôt
« proportionnel tous les actes de sociétés, quelle
« que soit la nature de la société, dès que,
« comme dans l'espèce, ils ne renferment
« que des stipulations qui sont de l'essence
« du contrat, sans qu'aucune d'elles emporte
« obligation ou transmission de biens » dans
« le sens ci-dessus indiqué; qu'ainsi, et en
« définitive, il y a lieu de déclarer l'adminis-
« tration mal fondée...¹ »

Les rédacteurs du Journal d'enregistrement (article 24407) n'acceptent pas cette solution.

La jurisprudence du tribunal de la Seine

1. En sens contraire: 14 novembre 1893, — *J. d'enregistrement* article 24238. — Mais l'Inst. générale 2864 § 2, qui se prévaut de cet arrêt, reconnaît pourtant que la situation n'était pas entière, parce que la société anonyme avait reçu, en sus des apports indivis, des biens divis qui changeaient la situation respective des associés. (Page 26.)

avait d'ailleurs toujours été conforme à celle de la Cour de cassation, en tant qu'il s'est agi de sociétés en nom collectif. (18 janvier 1873. — 23 août 1873¹.) Dans le jugement relatif à la société des voitures de luxe que nous venons de citer, le tribunal a seulement donné une extension logique à la doctrine de la Cour.

Il aurait encore pu fortifier sa décision, en rappelant que le fisc, pour percevoir l'impôt, doit se préoccuper du contenu des actes et non de leur qualification, et qu'une société de capitaux peut très bien se former entre personnes déterminées, ce qui n'est pas opposé à l'essence de ces sortes de sociétés, puisque leur caractère propre est d'offrir aux tiers, comme unique garantie, la valeur du fonds social, en leur enlevant tout recours personnel contre les associés. Or, rien ne répugne à ce que cette responsabilité limitée soit le fait d'une société formée exclusivement entre des personnes déterminées, pourvu que l'on ait adopté une des formes créées par la loi pour atteindre ce but.

S'il est donc vrai que les associés sont ignorés des tiers, en ce sens qu'aucun recours n'est donné contre eux après le versement intégral de leur mise sociale, il n'en est pas moins certain

1. DALLOZ pér., 74, 5, 222, 223. Le Dalloz 1893 fixe la date du dernier jugement au 23 avril. C'est sans doute une erreur typographique.

cependant que le fisc doit tenir compte de la personnalité des associés pour la perception des droits d'enregistrement, quand il appert des actes de formation de la société, notamment de la déclaration de souscription du capital social, qu'elle a été formée exclusivement entre tous les anciens copropriétaires du fonds social. Agir autrement serait violer le principe rappelé plus haut que la perception des droits s'opère en vertu du contenu des actes, non pas d'après leur qualification.

La preuve qu'il y a lieu de se préoccuper quelquefois de la personnalité des actionnaires d'une société de capitaux, c'est que les tribunaux l'ont recherchée eux-mêmes dans certains cas, par exemple dans cet arrêt du Conseil d'État du 5 avril 1887, qui a décidé que l'acte de francisation pouvait être refusé pour un navire appartenant à une société anonyme, parce que les actionnaires français n'étaient pas en majorité dans cette société¹.

Nous ne saurions nous laisser arrêter non plus par le scrupule d'un arrêteste, faisant remarquer, dans le commentaire d'une décision précitée (Dalloz pér., 88, 1, 421), que le système de la Cour ne peut s'appliquer aux sociétés anonymes, « parce que le personnel des action-

1. *Journal de droit international privé*, anno 1887, p. 251.

« naires est nécessairement destiné à varier, « par suite des cessions d'actions ». Nous répondrons à cette solution qu'il y a lieu de s'inquiéter des mutations qui s'opèrent au moment de la formation de la société, et pas du tout de celles qui s'accompliront dans la suite : l'enregistrement n'a rien à percevoir actuellement sur celles-là. Si nous transportons la question sur un terrain plus exploré, il paraîtrait exorbitant à tout homme de bon sens que l'enregistrement perçût un droit d'enregistrement aujourd'hui sur les biens de copropriétaires indivis, dans la crainte qu'un de ces copropriétaires ne cédât demain sa part de copropriété. On répondrait à l'agent qui émettrait une telle prétention, qu'on ne perçoit pas de droits sur un acte juridique... *possible !* D'ailleurs, le fisc n'est pas désarmé pour saisir la mutation qui se produirait par la cession d'actions : le droit de transmission n'est-il pas là pour frapper les mutations que révèlent les cessions d'actions¹ ! Frapper, en outre, les apports du droit proportionnel de mutation en prévision d'une mutation qui ne se produira peut-être pas, c'est vraiment une prétention bien fiscale !

L'application du système de la Cour de cassation ne se fait pas sans soulever de véhémentes

1. Voyez HOUPIŒ, *Traité des sociétés par actions*, n^{os} 860 et suiv.

protestations, et les décisions que nous avons citées sont accueillies avec force réserves par les arrêlistes chargés de les commenter. (Voir notamment la note de l'arrêliste sous le jugement du tribunal de la Seine rendu le 5 février 1892, Dalloz pér., 93, 2, 257.)

Enfin, les auteurs spéciaux surtout se sont élevés contre l'extension que la Cour donne à l'article 68 § 3, n° 4 de la loi du 22 frimaire an VII.

Entre tous, M. Garnier en conteste l'exactitude dans son répertoire d'enregistrement. (Édition 1891, v° Société, n° 217, 2.) Il combat la doctrine de la Cour par la jurisprudence de la Cour elle-même. Nous avons vu, en effet, dans ce travail, quels effets considérables la Cour attache à l'existence de la personnalité morale des sociétés. S'emparant des principes maintes fois sanctionnés par le tribunal suprême, et en tirant toutes les conséquences logiques, M. Garnier constate que, puisque la personnalité des associés s'évanouit devant celle de l'être moral, il y a véritablement, dans le cas qui nous préoccupe, mutation d'une propriété qui passe des anciens copropriétaires sur la tête de l'être moral; que cette mutation ne s'opère pas sans équivalent, mais qu'au contraire, chacun des copropriétaires en retire un avantage particulier, « puisqu'ils sont déchargés de leur obligation

personnelle », et qu'en conséquence, « il n'est
« plus exact de dire que rien n'est changé pour
« les associés, puisqu'ils cessent d'être proprié-
« taires des mises et débiteurs du prix encore dû.
« (M. Garnier raisonne sur l'hypothèse de l'ap-
« port en société d'un immeuble indivis dont le
« prix n'est pas encore payé.) Tels sont précisé-
« ment les caractères auxquels la plus constante
« jurisprudence attache l'exigibilité du droit de
« mutation. »

Il est assez difficile, en effet, de concilier la doctrine de la Cour de cassation, lorsqu'il s'agit de société en nom collectif, avec le principe qu'elle a appliqué pour d'autres sociétés. Dans l'arrêt du 21 juillet 1884, que nous avons cité plus haut, elle reconnaît l'existence d'une mutation de propriété entre l'apporteur et la nouvelle société : « Attendu qu'il importe peu que la
« Société d'Haulmont ait été constituée avec
« une partie de l'avoir de la Société de Sambre-
« et-Meuse, et avec le même personnel ; qu'il
« suffit, pour l'exigibilité du droit proportionnel,
« qu'il y ait eu, comme dans l'espèce, trans-
« mission de biens meubles et immeubles à la
« charge de payer le passif d'une société, per-
« sonne morale, dissoute, à une autre société
« constitutive d'une autre personne morale,
« chacune de ces deux sociétés ayant des con-
« ditions d'existence propres et différentes. »

M. Garnier a vraiment trop beau jeu, car la contradiction paraît manifeste : la Cour n'y serait pas tombée, si elle s'était toujours tenue à la doctrine de Duchâtel, qui a été reproduite dans la loi de frimaire, théorie qu'aucune loi n'est venue contredire depuis et qui inspire encore notre législation. En revenant aux vieux principes inspireurs de nos lois fiscales, la Cour de cassation se serait épargné l'embarras d'avoir à se mettre d'accord avec elle-même ; car les jurisconsultes qui ont adopté la doctrine de Duchâtel sont très à l'aise pour accueillir les idées de la Cour de cassation sur les sociétés en nom collectif, puisque, pour eux, les relations des copropriétaires ne se trouvent pas changées, qu'il n'y a aucune modification dans la copropriété du fonds social en raison de la création de la société, la naissance de l'être moral n'opérant pas, à leur avis, au point de vue fiscal, les effets juridiques considérables que la Cour lui reconnaît.

Partisans du système de la Cour de cassation sur les sociétés en nom collectif, les jurisconsultes qui ont adopté la doctrine de Duchâtel ne peuvent s'empêcher de regretter que ce tribunal n'ait pas logiquement étendu l'application des principes posés dans les arrêts de 1870 et de 1883 que nous avons cités plus haut.

Pour l'administration, nous savons qu'elle a

adopté plusieurs fois dans ses circulaires la doctrine du Duchâtel.

Rien d'étonnant alors à ce que, dans la question plus spéciale qui nous occupe, elle se soit rangée enfin à la solution des arrêts du 28 décembre 1870 et du 29 mai 1883, favorable aux contribuables.

Nous ne pouvons terminer cette étude sur les apports soumis au droit de vente sans constater qu'une seconde exception a été faite à la règle que les apports faits à la charge par la société de payer les dettes de l'associé apportant, entraînent la perception d'un droit de mutation. Ce droit n'est pas perçu, en effet, sur la constitution des sociétés universelles, bien que la formation de ces sortes de sociétés soit affectée de l'obligation de payer les dettes présentes des associés.

Le droit de vente dû sur les apports faits par un associé à la charge par la société de payer les dettes de l'apportant n'est pas applicable aux sociétés universelles, parce qu'il est de l'essence de ces sortes de sociétés d'englober de plein droit l'actif et le passif de ceux qui les constituent. C'est là une conséquence nécessaire de l'association, un élément intime de la société ; elle profite donc, comme toutes les dispositions constitutives du contrat, de la dispense du droit proportionnel.

Il semble bien que ce soit la thèse adoptée tacitement par la Cour de cassation. Du moins, peut-on l'inférer de la précaution qu'ont prise les magistrats de faire nettement ressortir qu'ils rejetaient la prétention d'une société qui se targuait d'un soi-disant caractère de société universelle pour ne pas payer le droit de mutation, *parce qu'en réalité cette société n'était qu'une société particulière.* (Arrêt de la Cour de cassation du 15 décembre 1868 cité plus haut.)

Tel n'est pas l'avis des rédacteurs du Dictionnaire des droits d'enregistrement¹ : leur argumentation repose tout entière sur cette remarque que la loi qui soumet les apports à titre onéreux au droit de mutation, ne fait aucune réserve au sujet des sociétés universelles. Ils reconnaissent que notre théorie est vraie en droit civil, mais ils nient qu'elle le soit encore en droit fiscal.

On ne saurait trop déplorer que des contradictions fréquentes entre les principes de notre législation civile et financière aient autorisé l'usage que l'on prétend faire ici d'une opposition entre les principes généraux de notre droit et ceux du droit fiscal. Encore faut-il qu'une telle opposition existe, et c'est ce qui n'est pas démontré dans notre espèce. Un jugement du tribunal de Napoléon-Vendée du 28 février 1865 prouve

1. V° *Société*, numéro 563.

même le contraire en établissant que l'administration applique nos principes à la formation de la société universelle type : la communauté conjugale, au contrat de mariage. En cette matière aussi, un analyste méticuleux pourrait voir une mutation de propriété dans le fait d'apports inégaux ou grevés de dettes, tombant en communauté. Il est vrai qu'en ce qui concerne les sociétés, nous nous heurtons toujours à la fameuse question de la personnalité morale ; mais d'abord existe-t-elle pour les sociétés civiles revêtues des formes civiles, ce que sont presque toujours les très rares sociétés universelles contractées à notre époque ?

« Considérant, dit le jugement, que la loi en
« tarifant à cinq francs l'acte de société, a entendu
« faire profiter de la faveur du droit fixe, non seu-
« lement les apports des associés, mais encore
« toutes les stipulations qui, comme la stipula-
« tion ci-dessus (obligation du paiement des
« dettes), sont un effet légal ou une dépendance
« de ce contrat ; que c'est ainsi qu'elle en agit,
« lorsqu'elle tarife au droit fixe de cinq francs
« le contrat de mariage établissant une commu-
« nauté de biens entre époux, même en cas
« d'inégalité des apports des conjoints, et quoi-
« que, à la dissolution de la communauté, les pré-
« lèvements doivent être exercés en argent. ¹ »

1. *J. des Notaires*, article 18392.

§ 2

APPORTS EN SOCIÉTÉ SOUMIS AU DROIT D'OBLIGATION OU AU DROIT
DE BAIL.

En commençant ce travail, nous avons tracé les caractères distinctifs des apports en société. Si l'un d'eux est faussé, l'apport perd sa qualification et revêt la forme d'un autre contrat : tout cela, nous l'avons vu. Dans le paragraphe précédent, après avoir établi que l'un de ces traits caractéristiques de la constitution d'apports est le fait que l'équivalent reçu par l'associé, en échange de sa mise, consiste dans la participation aux chances sociales, nous avons constaté que toute atteinte portée à ce caractère par la prestation d'un équivalent étranger aux risques sociaux en compensation de l'apport, transformait la constitution d'apports en un contrat de vente ou d'échange.

Dans le présent paragraphe, nous allons étudier une autre violation du caractère constitutif de l'apport proprement dit. L'abandon complet de la chose ou de son usage, immédiat ou à terme, pur et simple ou conditionnel, par l'associé qui la met en commun en échange d'une part des chances sociales, est nécessaire pour que la stipulation soit soumise au droit

de vingt centimes. L'apport appartient désormais à l'être moral : il subit les risques sociaux, et le hasard du partage peut seul le faire retomber aux mains de l'associé, s'il est de la toute propriété d'un corps certain.

Le droit de vingt centimes ne serait, par conséquent, plus applicable si l'associé avait stipulé la restitution de la chose, et s'en était réservé la reprise, que les affaires sociales soient prospères ou malheureuses, en prescrivant également qu'il lui serait payé un salaire spécial indépendant des risques sociaux. Quand de telles conventions ont été faites, si l'apport fait à la société a été d'une somme d'argent, on se trouve en face de l'hypothèse de l'obligation envers d'autres personnes, prévue par l'article 68, § 3, n° 4 de la loi du 22 frimaire an VII, et frappée du droit proportionnel de 1 % par l'article 69, § 3, n° 3 de la même loi ; si, au contraire, il a été de l'usage d'un meuble ou d'un immeuble avec réserve d'un salaire spécial, les éléments des baux à loyer se rencontrent dans un pareil contrat, et la jurisprudence s'accorde avec la doctrine pour autoriser les agents de l'administration à percevoir le droit proportionnel de vingt centimes pour cent ¹ dû pour les

1. Loi du 16 juin 1824, art. 1^{er}.

locations temporaires ¹ sur le montant du prix de toutes les années

Voyons d'abord la première de ces hypothèses, celle où l'acte de société contient une obligation par l'être moral envers l'associé ; la seconde, celle où le même acte renferme une convention accessoire de bail, viendra ensuite.

Il y a deux différences essentielles entre l'obligation et l'apport pur et simple de l'usage d'une somme d'argent ; ce sont : la restitution, quel que soit le sort de la société, et la prestation d'un salaire par la société pour l'usage de cette somme, salaire indépendant des risques sociaux.

Cette seconde différence est capitale. Aussi, M. Garnier ne nous paraît pas avoir fait une analyse assez méticuleuse des principes de la matière, quand il prétend qu'une stipulation d'apports se transforme en obligation par ce seul fait qu'une somme d'argent a été fournie à la société, sous la condition que cette somme serait remboursée dans un certain délai ou à la dissolution de la société, avant tout partage. Il ne semble pas prévoir qu'on puisse faire apport

1. Nous n'entrons pas dans l'étude de la perception spéciale (2 % sur les meubles, 4 % pour les immeubles) qui est due si la société n'a pas fixé de terme pour sa durée. C'est un cas très spécial et très compliqué qui exigerait de longues digressions, et trouverait mieux sa place dans une étude sur les locations à rente perpétuelles que dans une thèse sur les sociétés.

à une société de la *jouissance temporaire d'une somme d'argent*. Le propre de cette stipulation sera que la propriété de la somme fournie ne passera pas à la société, mais seulement l'usage de cette somme, c'est-à-dire les bénéfices qu'on en peut réaliser. L'apport consiste donc dans les intérêts que produit l'argent, et non pas dans la somme elle-même ; en conséquence, le retrait que l'associé fait de cette somme à la dissolution, n'est qu'une conséquence nécessaire de la nature de la convention ; le véritable apport, celui de l'usage de l'argent, n'a pas cessé d'être pur et simple ; il est soumis aux risques sociaux, puisque, si la société se liquide sans bénéfice, celui qui a fait la mise n'en retire aucun profit, et ne prélèvera pas, en dehors du partage, l'intérêt qu'il eût retiré en définitive de son argent, s'il l'avait fait fructifier lui-même.

Le second élément que nous indiquions, la prestation d'un salaire en échange de la chose, est donc nécessaire pour transformer l'apport pur et simple en obligation.

A l'appui de sa thèse, M. Garnier apporte l'autorité de deux arrêts que nous réclamons bien plutôt en confirmation de la nôtre ; car tous les deux font ressortir cette particularité que la somme stipulée remboursable était productive d'intérêts au profit de l'associé qui avait fait la mise. Le premier de ces arrêts, rendu par la

Cour de Bordeaux le 3 juillet 1860¹, relève la trace de la convention de payer des intérêts dans la clause qu'une part des bénéfices nets de l'association sera remise au créancier pour lui en tenir lieu. La perspicacité de la Cour a peut-être été mise en défaut d'ailleurs ; car une telle stipulation ne porte-t-elle pas la marque d'un apport pur et simple, puisque en réalité la rémunération de la mise en société a consisté dans une part des chances sociales ? L'associé, qui avait fourni 27,007 francs à la société, recevait en échange le droit de prélever le quart des bénéfices sociaux : ce n'est là, après tout, qu'un mode de répartition des bénéfices, bénéfices auxquels lui donnait droit la mise par lui faite de *l'usage* de ladite somme de 27,007 fr.

D'ailleurs, l'arrêt de la Cour de Bordeaux peut s'expliquer par les circonstances de la cause ; car il ne résulte pas pour nous de l'exposé des faits qu'il y ait eu vraiment société, comme le prétendait le demandeur en appel. Mais ce sont là questions particulières dont la doctrine n'a pas à se préoccuper. Nous en profitons seulement pour mettre plus en lumière ce principe que le salaire, dont la stipulation nous paraît indispensable pour caractériser le prêt, ne doit pas s'entendre d'une participation

1. D. P. 61, 5, 459.

aux chances sociales. C'est ce qui a été excellemment dit par un des rédacteurs du répertoire périodique de M. Dalloz¹ : « Toutes les fois que
« l'apport en société est fait, non purement et
« simplement moyennant une part des droits
« sociaux, mais moyennant un équivalent à
« fournir ou à payer par la société, les valeurs
« fournies ou les *engagements pris par la société*
« profitent immédiatement à l'associé, et *ne sont*
« *pas assujétis aux chances de bonne ou de mau-*
« *vaise fortune que la société peut courir*, ce qui
« enlève à l'apport son caractère de mise sociale,
« et justifie dès lors la perception d'un droit
« particulier d'enregistrement. »

Cet exposé a été fait à l'occasion du second arrêt, que M. Garnier réclame pour sa cause, et dont nous prétendons nous servir contre lui. Cet arrêt a été rendu par la Cour de cassation le 25 novembre 1872² ; il relate les deux éléments qui transforment la constitution d'apports en obligation, et ajoute : « Attendu qu'il ressort clairement de ces dispositions, que l'engagement pris par Masset de fournir, outre son apport en société, une somme de 200.000 francs portant intérêt et remboursable à des époques déterminées, constitue une obligation de sommes

1. D. P. 73, 1, 127, notes 1 et 2.

2. D. P., 73, 1, 127.

distincte de son apport social, non soumise aux risques sociaux, ayant le caractère de prêt et, par conséquent, assujétie au droit proportionnel de 1 " »

La Cour de cassation a encore décidé qu'il y avait motif de percevoir le droit proportionnel d'obligation sur un acte de société en commandite, parce qu'il résultait des stipulations de cet acte : « que Beauvais ne devait participer dans aucune mesure aux risques de la société ; qu'il renonçait à toute part de bénéfices ; qu'il était dispensé de contribuer aux pertes, enfin qu'en toutes circonstances, il avait droit aux intérêts à 5 % du capital par lui apporté et dont le remboursement lui était assuré... » (Cassation 19 mars 1879 ¹.) En effet, il était difficile de trouver dans un tel acte les éléments d'une société ². Le tribunal de Saint-Dié a reconnu une obligation dans la convention en vertu de laquelle un des associés s'engageait à fournir provisoirement le montant de la mise de l'autre, étant entendu qu'il serait remboursé sur les premiers bénéfices attribués à son coassocié, avec stipulation d'intérêts à 5 % à son profit jusqu'à entière libération. Ce traité est une des stipulations d'associé à associé à laquelle la loi de frimaire n'accorde

1. D. P., 79, 1, 395.

2. J. E., art. 23693.

pas le bénéfice de l'exemption du droit proportionnel. (Saint-Dié, 7 novembre 1890 ¹.)

Dans le même sens, jugements du tribunal de la Seine du 30 avril 1860 ² et du 5 mai 1893.

L'apport remboursable doit demeurer étranger aux risques sociaux pour donner ouverture à la perception du droit de 1 %; c'est entendu. On ne devrait donc pas soumettre au droit de 1 %, en la considérant comme un prêt, la convention en vertu de laquelle l'objet de la mise figurera dans le lot de l'associé apporteur, de préférence aux autres valeurs sociales, si elle existe encore lors du partage, et si d'ailleurs l'importance des droits de cet associé dans l'actif social est au moins égale au prix de la chose lors du partage. Il ne saurait être davantage question d'une obligation dans la promesse faite par un associé de verser ultérieurement l'apport en argent. « Une semblable prétention, « dit l'instruction générale 290, § 9, rendrait « illusoire la faveur que le législateur a voulu « accorder au commerce en modérant à 3 fr. « (aujourd'hui 20 cent. %) le droit d'enregistrement des actes de société. L'erreur à cet « égard vient de ce que l'on a confondu les « obligations contractées par les sociétaires

1. J. N., art. 16930.

2. J. E., art. 24107.

« envers la société entière avec celles d'un ou
« plusieurs sociétaires en faveur d'un associé
« individuellement : les articles 1845 et 1846
« Code civil n'ont rapport qu'aux premières... »
Ces principes généraux et une saine intelligence
de l'article 1138 du Code civil ne laissent aucun
doute sur la solution des difficultés qui seraient
soulevées à ce sujet.

Bail. — Si la jouissance d'un meuble ou
d'un immeuble a été apportée à la société avec
stipulation d'une rémunération spéciale, indé-
pendante des chances sociales de gain ou de
perte, nous avons dit, en commençant cet article,
que l'apport en société se transformait en un
contrat de bail de meubles ou d'immeubles,
suivant le cas, étant bien entendu que l'apport
restera pur et simple, si la rémunération consiste
dans une part des chances sociales.

C'est ainsi qu'une solution de la régie du
23 février 1867 a reconnu l'existence d'un bail
dans la clause d'un acte de société par laquelle
un des associés fournissait à la société, pour un
temps déterminé et moyennant un loyer annuel
fixe, la jouissance d'immeubles lui appartenant,
et dont l'exploitation faisait l'objet de la société.

Le droit qui frappe les locations est de vingt
centimes pour cent, comme celui qui grève la
constitution des apports en société ; mais, dans
le premier cas, il est perçu sur la totalité des prix

cumulés de toutes les années de location ; dans le second, c'est la valeur même de la chose apportée qui fixe le montant de l'impôt ¹.

Ce serait une erreur d'opposer à notre opinion deux jugements du tribunal de la Seine des 23 août et 18 janvier 1873². Dans le premier de ces jugements, plusieurs associés apportaient bien à la société la jouissance d'un immeuble sous la condition d'un prélèvement annuel au profit des associés propriétaires avant tout partage des bénéfices ; mais la rémunération attribuée aux copropriétaires participait aux risques sociaux, puisqu'elle était soumise à la condition, « s'il y a des bénéfices » ; elle représentait donc un mode spécial de répartition de ces bénéfices.

Quant au second de ces jugements, l'espèce qu'il prévoit à bien tous les caractères d'un bail consenti par les associés à la société ; mais, l'enregistrement n'a pas pu percevoir le droit de bail, parce que les deux associés étaient copropriétaires de l'immeuble ; par conséquent, la stipulation d'un loyer ne changeait rien à leur situation respective, et n'avait pas pour résultat de créer un avantage particulier au profit de l'un d'eux. Nous avons déjà rencontré cette hypothèse à propos des apports opérant vente à la société : les règles sont les mêmes.

1. D. P. 69, 3, 172.

2. D. P. , 74, 3, 222, 3.

§ 3

APPORTS EN SOCIÉTÉ SOUMIS AU DROIT DE CESSIION DE BAIL--MARCHÉ--
LIBÉRATION — LOUAGE D'OUVRAGE, ETC.

La cession de bail pourra constituer un apport pur et simple, si elle est consentie en échange d'une part dans les chances sociales. Quand, au contraire, la société s'est engagée à payer un équivalent immédiat à l'associé, ou à acquitter en sa place le loyer du bail cédé, un tel fait donnera naissance à une convention particulière, sur laquelle sera perçu le droit proportionnel. La Cour de cassation a fait l'application de ce principe dans un arrêt du 14 juin 1895¹, et antérieurement déjà dans deux arrêts du 18 janvier 1871². Dans la première de ces décisions, il est vrai, l'administration a perçu le droit de deux pour cent, parce qu'il s'agissait de la cession du droit au bail d'une mine, et qu'elle a considéré cette cession comme une vente mobilière. Mais qu'importe le tarif, si les principes que nous exposons ont été appliqués dans l'arrêt précité?

Si les tribunaux n'ont que rarement à

1. DALLOZ pér., 95, 1, 593. — *J. des Notaires*, art. 26132.

2. DALLOZ pér., 71, 1, 18 et 20.

s'occuper d'actes de société compliqués de baux et cessions de baux, il n'en est pas de même d'un contrat accessoire que nous trouvons constamment greffé sur les actes de société : nous voulons parler des louages d'ouvrages et des contrats de marché qui se juxtaposent au pacte social. Ces sortes de conventions ont donné lieu à de fréquentes contestations ; car il est souvent difficile de distinguer les stipulations qui sont une conséquence rigoureuse et logique de la création de la société de celles qui y ajoutent un élément étranger.

Le principe qui a dominé toute cette partie de notre travail éclairera encore ici notre religion, et nous servira de criterium pour déterminer quand il y a marché ou déclaration d'apports pure et simple.

Rappelons-le : toutes les fois qu'une convention constituant ce que la langue du droit appelle un marché, telle l'obligation d'accomplir certains travaux ou celle de procurer des denrées déterminées, est conclue dans un acte de société, avec stipulation d'un salaire spécial indépendant des risques sociaux pour celui qui s'est chargé du marché, il y a un acte juridique particulier qui donne ouverture à un droit proportionnel distinct du droit de 0 fr. 20 centimes. Si, au contraire, pareille convention a été faite en échange d'une part dans les chances so-

ciales, il y a une simple constitution d'apports, bénéficiant du tarif de faveur. Nous faisons donc toujours la même distinction. L'apport participe-t-il ou non aux risques sociaux ? Si oui, il est pur et simple ; dans l'hypothèse contraire, c'est un apport à titre onéreux : le droit de marché sera perçu sur la partie de ces apports fournie en vertu des conventions particulières.

Nous en trouvons un exemple dans un arrêt de la Cour de cassation du 14 janvier 1878¹. Une société s'était formée entre divers agriculteurs d'une région pour la mise en activité d'une fabrique de sucre. Dans l'acte de société, les actionnaires s'étaient engagés à fournir à la fabrique les betteraves de leur récolte, avec fixation d'un minimum par action. Les betteraves devaient être payées aux fournisseurs au cours moyen des livraisons reçues par les usines voisines ; le prix était stipulé payable dans la première quinzaine du mois de janvier suivant la récolte. La Cour de cassation a refusé de reconnaître à une telle convention la qualification de complément d'apport, que les associés prétendaient lui donner, parce que « le prix des fournitures... n'était pas soumis aux chances de bonne ou de mauvaise fortune que pouvait

1. D. P., 78, 1, 104, — SIREY, 78, 1, 150. — Voir déjà, dans le même sens, deux arrêts du 20 avril 1870 et du 21 février 1876.

courir la société; qu'ainsi, il n'avait pas le caractère d'un intérêt social, mais celui d'une créance née d'un marché de fournitures ».

La fixation d'un minimum de production et l'énonciation des éléments qui serviront à déterminer le prix des fournitures ont leur importance; car les tribunaux se refuseront à appliquer le droit de marché à des actes de société où ces clauses ne seront pas insérées : témoin un jugement du tribunal de Valenciennes, qui rejette pour ce motif une réclamation de l'enregistrement (18 juin 1884). L'administration n'a pas élevé de recours contre ce jugement ¹.

Deux décisions analogues ont été rendues par la Cour de cassation, le 20 juin 1881 ² et le 5 mai 1884 ³, pour la même affaire. Le gérant d'une société en commandite par actions s'était engagé à accomplir certains travaux moyennant un prix fixé à forfait, et sans obligation de rendre compte à la société. La Cour a décidé « que, en « vertu de ces stipulations, dans lesquelles on « ne rencontre aucune obligation pour le gérant « de rendre compte à la société des dépenses « par lui faites, celui-ci a conclu avec ladite « société un véritable marché à forfait; qu'il « s'est ainsi constitué entrepreneur vis-à-vis

1. Dal. pér., 86, 5, 203.

2. Dal. pér., 82, 1, 230.

3. Dal. pér., 84, 1, 203.

« d'elle, et que cette convention, indépendante
« et distincte de l'acte lui-même, est passible
« du droit d'enregistrement exigé pour ces
« sortes d'obligations ¹ ».

La clause d'un acte de société qui alloue un traitement à l'associé chargé de la gérance, dans les sociétés en commandite ou en nom collectif, constitue-t-elle une disposition indépendante passible d'un droit particulier ?

Cette question est très importante. Avant de donner notre opinion personnelle sur ce sujet, il nous paraît opportun d'exposer les différents systèmes de l'administration, de la jurisprudence et de la doctrine. Cette méthode nous permettra de démêler plus facilement les données de la solution que nous croyons préférable, et que nous proposerons ensuite.

L'administration reconnaît que la clause d'un acte de société attribuant un traitement au gérant, est inhérente au contrat de société, et ne donne pas lieu à un droit particulier, toutes les fois que le traitement du gérant est stipulé payable sur les produits de l'entreprise, ce qui en subordonne le paiement à l'existence de bénéfices.

Mais elle prétend que cette clause constitue une disposition indépendante, passible du

1. Voir encore D. p., 91, 4, 53; 70, 4, 270; 71, 4, 130.

droit de marché, toutes les fois que le traitement doit être payé, même en l'absence de bénéfices.

Le raisonnement par lequel l'administration justifie sa prétention peut se formuler ainsi : quand le gérant ne prélève son traitement que sur les bénéfices de l'entreprise, il participe aux risques sociaux, car le paiement de son salaire est subordonné à la prospérité de la société ; mais, quand il a droit à ce même salaire indépendamment de la fortune de la société, il devient étranger à ces mêmes risques : l'apport d'industrie qu'il fait à l'association n'est plus une mise pure et simple, puisqu'il reçoit un autre équivalent que sa part dans les chances que court l'actif social.

La Cour de cassation a rejeté plusieurs fois cette prétention ¹. Voici pour quels motifs : à son avis, le traitement du gérant, qu'il soit prélevé sur les produits sociaux ou qu'il lui soit assuré dans tous les cas, n'est jamais soustrait aux risques sociaux ; car le gérant concourt, comme associé, à la charge de son propre traitement : si celui-ci est prélevé sur les bénéfices,

1 25 juin 1890, 29 novembre 1869, 17 août 1870.— Dans le même sens : Seine, 5 mai 1893 précité ;—Versailles, 19 décembre 1871 ; Vouziers, 10 mai 1872 (D. P., 73. 5, 228).— Consulter aussi Instruction générale 2444 (n° 7) du 29 août 1871. — *Contra* : Seine, 27 janvier 1872 (D. P., 73, 3, 95).

la part proportionnelle de l'associé gérant dans les bénéfices sociaux est amoindrie ; s'il est payable même en cas de perte, le fonds social est diminué, et le gérant supporte cette diminution comme les autres associés. La distinction proposée par l'enregistrement manquerait donc absolument de base ¹.

D'après ce système, la stipulation d'un salaire pour le gérant ne donnerait plus ouverture au droit de 1 % que lorsque ce gérant serait étranger à la société. Dans cette circonstance, en effet, n'ayant aucun droit au patrimoine social, il demeurerait indifférent aux profits et pertes de ce patrimoine.

On a contesté l'exactitude de la doctrine de la Cour quand l'associé gérant n'a apporté que son industrie et reçoit son seul traitement pour toute part dans les bénéfices ; mais il a été répondu que cet associé gérant, si désintéressé en apparence du succès de la société qu'il administre, a cependant un intérêt puissant à la rendre prospère, puisqu'il est indéfiniment responsable sur ses biens des engagements sociaux, solidairement responsable même si la société gérée par lui est en nom collectif, ou qu'il administre avec d'autres une commandite, et, puisque enfin il n'a aucun droit de concours

1. *J. des Notaires* (article 13749.)

avec les créanciers de la société, ce qui le met dans une situation très particulière. On ne peut donc pas dire, certes, que ses bénéfices sont indépendants des risques sociaux : « Le caractère dominant et exclusif du contrat intervenu est, par conséquent, le caractère social ¹. »

Bien que la jurisprudence soit désormais fixée dans le sens de l'arrêt du 25 juin 1890, la doctrine a refusé d'entrer dans la même voie. Elle persiste à considérer comme un pacte indépendant de l'acte social la convention que l'associé gérant touchera un traitement fixe dont il restera créancier, même si les opérations sociales accusent un déficit; car les auteurs sont presque tous unanimes à reconnaître, dans une telle stipulation, l'existence d'un avantage immédiat exempt des chances sociales, spécialement réservé à l'un des associés en échange de son apport ².

Pour nous, il nous semble que la distinction établie par l'administration ne doit pas être entièrement rejetée. Nous reconnaissons volontiers l'existence d'un contrat spécial greffé sur l'acte principal, quand l'associé gérant en faveur de qui le traitement a été stipulé exigible en

1. Seine, 4 août 1866 (D. P., 68, 3, 107).

2. TROPLONG, *op. cit.*, n° 649, 650. — DUVERGIER, n° 263. — DALLOZ, *Jurisp. générale*, n° 424, v° Société. — DEMANTE, *op. cit.*, n° 329, § 14 et 367 bis. — GARNIER, *op. cit.*, n° 239, § 4, *Dictionnaire des droits d'enregistrement*, v° Société, n° 726.

dehors des bénéfices, et dont l'apport a seulement consisté dans son industrie, n'aura aucun droit dans le partage des biens sociaux. Dans cette hypothèse spéciale, en effet, l'argument de la jurisprudence n'a plus de vigueur; car, si le gérant n'a aucune part dans le fonds social, « il ne participe plus à la diminution de ce fonds », comme le prévoit la Cour de cassation. Le seul risque qui le menace est une poursuite des créanciers de la société sur ses biens personnels, partant sur le traitement qu'il a reçu; encore ce danger ne le laisse-t-il pas désarmé, car il conserve son recours contre ses coassociés, si le pacte social l'affranchit de toute contribution aux dettes. Bref, son apport ne participe pas aux risques de l'association, n'étant soumis qu'à la seule chance de l'insolvabilité des coassociés : il est fait en échange d'un équivalent immédiat; il y a donc lieu de percevoir le droit de louage de services.

Au contraire, c'est la théorie de la jurisprudence qui nous paraît préférable, si l'associé gérant a un droit quelconque à l'actif social, même quand le traitement de cet associé est indépendant des bénéfices; car tous les arguments de la jurisprudence et celui du *Journal des notaires* reprennent leur vigueur et toute leur portée.

La jurisprudence de la Cour étant admise,

tous les auteurs, ceux même qui y sont le plus réfractaires, comme M. Garnier et les rédacteurs du Dictionnaire, s'accordent à en étendre les effets au traitement de l'associé gérant d'une société anonyme.

Nous ne nous arrêterons plus désormais aux autres pactes accessoires que peuvent renfermer les actes de société, et qui autorisent la perception de droits spéciaux. Ces actes peuvent renfermer, en effet, des dations en paiement, des libérations (arrêts de la Cour de cassation des 21 avril et 13 mai 1879, précités), des ouvertures de crédit ou de comptes courants (Seine 29 avril 1876). Dans ce dernier cas, si la somme versée en compte est soumise aux risques de l'association, aucun droit spécial n'est exigible.

Entrer dans le détail de toutes ces conventions serait nous exposer à des redites ; car le principe que nous avons cherché à mettre en lumière dans toute cette étude ne varie pas, et reçoit son application dans tous les accidents qui s'ajoutent à l'essence des actes de société. Nous allons maintenant passer à l'examen des questions importantes que soulèvent, au point de vue des droits d'enregistrement, la dissolution et le partage des sociétés.

CHAPITRE II

DROITS PERÇUS AU MOMENT DE LA DISSOLUTION ET DU PARTAGE DES SOCIÉTÉS.

L'examen des effets de la dissolution et du partage des sociétés, au point de vue des droits d'enregistrement, est nécessaire pour compléter notre étude sur cette matière. La perception des taxes exigibles logiquement dès la naissance des sociétés étant parfois subordonnée à l'événement du partage, nous devons rechercher quels sont les principes qui guident les agents du fisc lors de la dissolution des sociétés.

Qu'on ne confonde pas surtout les taxes spéciales auxquelles sont soumises les dissolutions de société avec l'impôt qui frappe les partages.

La loi du 8 avril 1893 a frappé les partages d'un droit de quinze centimes pour cent sur le montant de l'actif à partager. Ce droit n'est pas un droit de mutation ; c'est un droit d'acte : il est exigible indépendamment des droits de mutation auxquels peuvent donner ouverture les partages de société.

A l'occasion d'un acte de partage de société, le fisc pourra donc percevoir, sans qu'ils se confondent :

1° Le droit spécial aux dissolutions de société, si le partage contient la constatation de la dissolution, et qu'elle ne résulte pas d'un autre acte enregistré ¹ ;

2° Des droits de mutation sur les apports, s'il y a lieu ;

3° Le droit de soulte, quand il y en aura une : cet impôt, n'étant pas spécial aux sociétés, est soumis aux règles générales des partages ; il n'y a qu'à s'y reporter ;

4° Le droit de 0 fr. 15 % qui frappe les partages en tant qu'actes.

Il est donc rappelé, une fois pour toutes, que les partages des sociétés sont sujets au droit de 0 fr. 15 % et au droit de soulte, s'il y a lieu, en dehors des droits particuliers aux dissolutions de société. Il ne sera plus fait allusion à cet impôt dans la suite.

La loi du 22 frimaire an VII, article 68, soumettait les actes de dissolution de société au droit fixe de 3 fr., porté à 5 fr. par la loi du 28 avril 1816. L'assimilation avec les actes de formation de société était donc complète ; mais

1. M. Garnier n'admet pas la légitimité de ce droit quand la preuve de la dissolution ne résulte que du partage : la perception du droit de 15 centimes en tiendrait lieu, à son avis.

l'article 1^{er} de la loi du 28 février 1872 ne fait mention que des actes de formation et de prorogation de société. Le sort des actes de dissolution n'est pas lié à celui des actes constitutifs des sociétés ; il est réglé par l'art. 4 de la même loi, qui augmente de moitié les divers droits fixes qui n'avaient pas été modifiés par l'article 1^{er}. Dorénavant, le droit perçu sur les dissolutions de société s'élève à 7 fr. 50.

C'est donc toujours un droit fixe, donc un droit d'acte.

Mais les dissolutions de société donnent ouverture à d'autres droits plus compliqués, qui sont ou ne sont pas exigibles selon les résultats du partage. Tous les auteurs sont d'accord pour reconnaître qu'un droit proportionnel de mutation est dû quand les biens sociaux ont été attribués à un autre qu'à celui qui en a fait l'apport.

Par contre, lorsque les biens sont attribués à celui qui en a fait l'apport, aucun droit de mutation n'est dû, parce que ces biens sont censés n'être jamais sortis du patrimoine de celui à qui ils retournent.

La perception du droit de mutation, dans l'hypothèse du paragraphe précédent, est radicalement opposée aux règles générales de notre droit en matière de partage. Elle contredit en particulier, de la façon la plus absolue, ce principe que le partage est déclaratif et nulle-

ment translatif de propriété. (Art. 883 C. civ. ¹.) Par conséquent, les partages ne devraient entraîner la perception d'aucun droit de mutation, puisqu'ils ne contiennent aucun transfert de propriété. Ces règles sont invariables dans les partages de toutes sortes d'indivision, quels que soient d'ailleurs l'origine et le sort des biens communs.

Pourquoi y a-t-il été dérogé pour les partages de société? Deux explications ont été proposées.

Pour les uns, l'apport en société et l'attribution de l'objet de l'apport par le partage, constituent deux mutations de propriété distinctes; la première, de la personne de l'associé apporteur sur la tête de l'être moral; la seconde, entre l'être moral et le copartageant attributaire. Ces deux mutations exigeraient chacune le paiement d'un droit proportionnel. La première a été dispensée d'acquitter le droit pour ne pas obérer le patrimoine des sociétés, dès l'origine, par le paiement d'un impôt très lourd. Le même motif n'existant pas pour dispenser la seconde mutation de l'acquit des droits, ceux-ci sont demeurés exigibles au moment du partage.

D'autres jurisconsultes n'admettent pas cette explication de l'exigibilité d'un droit de

1. Voyez, en ce sens, DEMASURE, *Régime fiscal des sociétés*.

mutation pour l'attribution des biens sociaux à un autre que l'associé apporteur. Ils font remarquer, en premier lieu, que si vraiment la double mutation était la raison du paiement du droit, il n'y aurait pas à distinguer entre l'associé apporteur et un autre : la seconde mutation se réaliserait dans tous les cas, puisque l'apporteur, ayant épuisé son droit par la première mutation, ne tiendrait l'objet de l'apport une seconde fois que par un nouveau titre. Ils trouvent étrange, en second lieu, que le droit soit liquidé d'après la valeur de l'objet de l'apport au moment de la première mutation, et non pas d'après la valeur de ce même objet lors de la seconde mutation, qui est seule en jeu. Cette bizarrerie est contraire aux règles les plus élémentaires du droit fiscal, et choque le bon sens.

C'est pourquoi, d'accord avec l'administration ¹, ils expliquent autrement cette perception exceptionnelle.

Le partage des apports en société, disent-ils, est la réalisation d'une vente sous condition qui donne ouverture à l'alternative suivante : ou le bien apporté retournera, par l'événement du partage, à celui qui en a fait l'apport, et

1. Notamment Instruction générale 2673, n° 8, § 15, du 31 octobre 1888.

alors la condition sera défaillie ; aucune mutation n'aura eu lieu ; ou ce bien tombera dans le lot d'un des associés qui n'en ont pas fait l'apport, et la condition sera réalisée : l'associé sera censé tenir directement la chose de son ancien propriétaire, non par l'effet du partage, mais dès l'instant du contrat de société ¹.

Dans le premier cas, puisqu'il n'y a pas eu de mutation de propriété, aucun droit de mutation n'est dû. Dans le second cas, la mutation a eu lieu ; le droit de mutation doit être réclamé. Il était dû dès l'origine, mais son exigibilité était soumise à la même condition que la transmission de propriété elle-même : voilà pourquoi ce droit se trouve liquidé d'après la valeur de l'objet de l'apport au moment de la constitution de la société. La condition se trouvant accomplie, le transfert de propriété est définitivement opéré ; le droit est exigible.

Ce système dérive de la théorie de Duchâtel, que nous avons exposée plus haut : nous le croyons conforme aux principes qui ont guidé les législateurs de l'an VII, et il explique d'une façon logique une perception qui surprend tout d'abord, et à laquelle le premier système ne paraît pas donner une base satisfaisante.

La Cour de cassation a cependant adopté le

1. TROPLONG, *Société*, n° 1063.

premier système dans un arrêt du 3 février 1868¹.

« A la vérité, la transmission de propriété
« s'opère alors (lors de la déclaration d'apport)
« de l'associé qui a fait l'apport de l'immeuble à
« la personne morale de la société), transmission
« qui, dans la rigueur des principes, pourrait
« donner ouverture à des droits proportionnels
« de mutation; que toutefois, par une faveur
« spéciale, la loi fiscale affranchit en pareil cas
« l'acte constitutif de la société du droit de muta-
« tion, et le soumet seulement à un droit fixe;
« mais que, si, après la dissolution et la liquida-
« tion de la société, la propriété de l'immeuble
« est attribuée, par un partage ou une licitation,
« à des associés autres que ceux qui avaient
« apporté et mis en société l'immeuble dont il
« s'agit, il s'opère alors une mutation définitive,
« qui donne ouverture, sur la valeur intégrale de
« l'immeuble, à un droit proportionnel non perçu
« jusqu'alors. »

Emparons-nous des termes de cet arrêt, et tenons à ses rédacteurs le raisonnement suivant : la loi, à votre sens, dispense, *par faveur*, du droit de mutation l'apport en société, quoiqu'il s'opère une véritable vente au profit de la personne juridique. Ces deux expressions, *faveur*, *vente*, se trouvent en effet dans l'arrêt précité; mais cette

1. D. P., 68, 1, 225.

exemption équivalant à un paiement, et crée une exception à l'article 4 de la loi de l'an VII, ainsi qu'il est reconnu dans cet arrêt. Dans ces conditions, réclamer l'impôt lors du partage, c'est anéantir l'effet de la dispense, et reprendre d'une main ce que l'on a accordé de l'autre ¹.

Cette objection a ému M. Garnier, mais la réponse qu'il y fait ne nous paraît pas péremptoire. En effet, il s'efforce de démontrer que l'apport en société ne constitue pas une véritable vente, et il le prouve en rappelant les différences qui existent entre ces deux sortes de contrats. Pourquoi ne reconnaît-il pas tout simplement que l'apport en société n'est qu'une vente conditionnelle ? Il n'aurait pas eu la peine d'essayer de mettre d'accord les deux théories inconciliables de la Cour de cassation, qui se trouve obligée de nier la vente après en avoir affirmé l'existence. L'appel qu'il adresse à l'autorité de Pothier tombe à faux ; car, si le maître du droit coutumier fait allusion à une mutation soumise à l'événement du partage, il entend bien parler de la mutation d'associé apporteur à associé copartageant. Il ne suppose même pas la mutation de l'associé à l'être moral *société*, au contraire de ce que pourrait laisser présumer l'ouvrage de M. Gar-

1. CHAMPIONNIÈRE et RIGAULT, n° 2789.

nier. (*Répertoire de l'enregistrement*, v^o *Société* n^o 272, § 1.)

Du moment que la Cour maintient sa manière de voir sur la transmission de l'apport à l'être moral, elle devrait, en logique, renoncer à l'hypothèse de la vente conditionnelle à l'associé favorisé par le partage ; car c'est une idée exorbitante en droit qu'un propriétaire puisse aliéner deux fois sa chose à deux personnes différentes. Par la première mutation, il a anéanti son droit : il lui serait impossible de transmettre encore une chose qui n'existe plus pour lui, son droit de propriété. Il faudrait donc, dans la première opinion du tribunal suprême, admettre franchement l'effet déclaratif du partage, et renoncer à la perception d'un droit de mutation qui ne repose sur aucune transmission de propriété.

Quant à prétendre que le droit perçu au moment du partage est l'équivalent de celui qui aurait dû être perçu au moment de la formation de la société, c'est une pure utopie ; car on n'a jamais vu réclamer un droit après coup à une personne qui n'a pas été un des acteurs du fait juridique imposé, et ce serait le cas ici, puisque la personne morale est entièrement distincte de celle des associés.

Une fois encore, les partisans de la doctrine de Duchâtel restent étrangers au débat. Pour

eux, rien de plus facile que d'admettre l'hypothèse d'une mutation directe soumise à l'événement du partage entre l'associé qui a fait l'apport et celui que le sort rend propriétaire de l'objet apporté. Ils ne reconnaissent pas, en effet, comme la Cour de cassation, la transmission qui s'opérerait par l'effet de la mise en société sur la tête de l'être moral. Et la sérénité de leur adhésion est d'autant plus grande, qu'ils se recommandent de l'autorité de la tradition, de l'esprit qui a présidé à la confection de la loi qu'on prétend commenter, et du grand nom de Pothier, qui a enseigné tout d'abord la transmission directe d'associé à associé.

Bref, que ses motifs soient fondés en logique ou non, l'opinion de la Cour de cassation est universellement admise. Toutes les fois qu'un bien de la société est attribué à un associé qui n'en a pas fait l'apport, ce bien sera frappé du droit de mutation immobilière, si c'est un immeuble, mobilière si c'est un meuble. A défaut d'évaluation de la valeur du bien échu dans l'acte de partage, la déclaration des parties fait foi, sauf preuve contraire de l'administration, qui peut recourir à une ventilation. Le droit perçu sur l'attribution d'un immeuble comprendra en sus le droit de transcription. Le partage ainsi fait ne jouit pas, en effet, comme la formation des sociétés, de la dispense de

transcription dont il sera parlé plus tard ¹.

Comme il s'agit ici d'aliénations conditionnelles, c'est la valeur de la chose au moment de la mise en société qui servira de base à la perception, puisque les effets des aliénations remontent à ce moment. Si le bien a augmenté de valeur, la plus-value, produit de l'effort commun, ne paiera pas plus le droit de mutation que les autres acquisitions faites par la société. C'est ce que nous allons voir dans le paragraphe suivant ².

Nous avons, en effet, raisonné jusqu'à présent dans l'hypothèse d'un bien apporté en société par les copartageants. Supposons maintenant qu'un bien acquis pendant la société a été attribué à un des copartageants : celui-ci devra-t-il payer un droit de mutation sur ce bien ? Ou n'est-ce pas plutôt le cas de l'en affranchir, en vertu de l'effet déclaratif du partage ? En effet, dans ce cas, il n'y a pas eu d'exemption du droit proportionnel lors de l'acquisition par la société ; il ne peut plus être question non plus de transmission directe d'associé à associé : il y a bien réellement cessation d'indivision par l'effet d'un acte de

1. C. 28 janvier 1895, J. G., 2890, § 1^{er}. — Encore : cassation, 14 février 1866 (D. P. F., 66, 1, 60); — Seine. 22 janvier 1886 (D. P., 87, 3, 201) — Compiègne, 30 janvier 1878 (D. P., 78, 3, 48).

2. Instruction générale 2673, § 8, précitée § XVIII.

partage, lequel a pour résultat de fixer sur une tête la propriété définitive d'une chose sur laquelle l'attributaire avait déjà des droits.

La réponse ne peut laisser aucun doute : il n'est incontestablement pas dû de droit de mutation ; le seul droit exigible, c'est le droit d'acte qui frappe les actes de partage. Nous rentrons, en somme, dans le droit commun.

Même solution quand le bien apporté l'avait été à titre onéreux, et qu'il est attribué à un autre que l'apportant. Dans ce cas, en effet, il n'y aurait plus lieu de percevoir une seconde fois le droit de mutation qui avait été exigé en raison du caractère onéreux de l'apport ; l'associé apportant, s'étant dépouillé *hic et nunc*, n'avait plus sur la chose que le même droit éventuel qui appartient à tous ces coassociés ; et, s'il reprend la chose, c'est au même titre qu'eux, et non plus comme propriétaire sous condition résolutoire.

Aussi ne saurions-nous admettre la solution d'un arrêt de la chambre des requêtes du 17 décembre 1838, reproduite par Dalloz ¹. Il y est prétendu que, si l'associé fait la reprise d'un immeuble qu'il avait apporté, pour une valeur supérieure à l'estimation des mises sociales, à raison des accroissements et améliorations faites

1. Code d'enregistrement, n° 3391,

des deniers communs, il doit un droit de soulte sur la différence entre la valeur actuelle et la valeur primitive de l'immeuble. A notre avis, l'associé ne devra rien, d'abord sur la valeur primitive de son apport pour les raisons rappelées plus haut, ni sur l'excédent ensuite, parce qu'il en était copropriétaire au même titre que les autres communistes, et qu'en ce qui concerne cet excédent, le partage a un simple effet déclaratif, insuffisant pour motiver la perception d'un droit de mutation.

Si l'apport en société a été de biens déjà indivis entre les associés, l'administration prétend percevoir le droit de mutation sur la part des coassociés dans la chose, lorsqu'elle a été attribuée en entier, ou pour une part supérieure à son droit, à l'un des communistes, sous ce prétexte que l'attribution des parts indivises des coassociés à l'un des communistes n'est que la réalisation de la vente conditionnelle de leurs droits par les copropriétaires à l'un d'eux.

Dans l'instruction générale 2637 § 2, elle prétend faire une distinction entre le cas où un immeuble acquis par la société pendant sa durée tombe dans le lot d'un associé et celui où l'immeuble a été acquis indivisément par tous avant la mise en société, quoique en réalité cette distinction soit tout à fait imaginaire.

Cependant, la Cour de cassation a donné

raison à l'administration dans un arrêt du 24 décembre 1879 : « Attendu... que ces règles (celles de la vente conditionnelle d'associé à associé prévues plus haut) sont applicables, soit qu'il s'agisse d'un immeuble apporté tout entier dans la société par un seul des associés, puis transmis par l'effet du partage à un ou plusieurs associés autres que l'ancien propriétaire, soit qu'il s'agisse seulement d'une part indivise dans un immeuble apporté conjointement par plusieurs associés qui en étaient copropriétaires, lorsque cette part indivise est ensuite attribuée par le partage à un ou plusieurs des associés autres que celui à qui elle avait précédemment appartenu...¹ »

Nous ne pouvons approuver le système de l'administration. En effet, les arrêts qui l'ont admis ont uniquement considéré ce principe spécial aux sociétés, que l'apport de l'un ne peut être attribué à l'autre sans acquitter le droit de mutation. Mais une autre règle domine à son tour l'hypothèse actuelle : « C'est qu'on peut comprendre dans un même partage des biens de diverses origines, sans que la répartition inégale de chacun de ces biens donne lieu au droit de soulte. « Or, le bien indivis apporté dans

1. D. P., 80, 1, 182. — Même sens : Seine, 9 juillet 1891. — Voir encore : C. 28 janvier 93 (D., 93, 1, 363) ; — C. 21 février 53, (D., 53, 1, 52) ; — C. 14 avril, 47 (D., 47, 1, 231).

une société par les copropriétaires reste indivis entre eux au moment de la dissolution ; par conséquent, l'acte qui fait cesser cette indivision est soumis aux règles du partage et en produit tous les effets.

En supposant, en effet, que la masse indivise entre les copropriétaires associés comprenne, outre l'apport commun, d'autres biens acquis en commun, tous ces biens, réellement indivis, peuvent être répartis entre les communistes par la voie du partage, sans qu'il y ait lieu de distinguer entre les biens dont la copropriété est antérieure à la société et qui y ont été apportés, et ceux qui ont été acquis en commun depuis cette époque. Pourvu que le partage soit fait sans soulte, et que tous les biens soient réellement indivis entre les parties, le droit de partage est seul exigible ¹.

D'ailleurs, la jurisprudence n'aurait pas dû reconnaître une vente conditionnelle des coassociés à l'un d'eux dans l'hypothèse qui nous préoccupe, car en réalité cette vente n'existe pas. En effet, si le partage avait immédiatement suivi l'indivision primitive, aucun droit de mutation n'aurait été perçu, en supposant ce partage fait sans soulte : personne, du reste, n'aurait songé à le qualifier de translatif de propriété.

1. Dans le même sens, GARNIER, *op. cit.*, n° 288, 4.

Mais de ce qu'ils ont changé ensuite la cause de leur indivision, il ne s'ensuit pas que les communistes aient entendu en changer également les effets. Ils n'ont pas eu surtout l'intention de se vendre les uns aux autres sous condition leur part indivise.

Et cette vérité est tellement évidente, que, dans ce cas même de l'apport d'un bien indivis en société, lorsqu'il est fait à titre onéreux, la jurisprudence n'a jamais autorisé la perception immédiate du droit proportionnel, « parce qu'il n'y a rien de changé dans la situation respective des communistes ». (Arrêt du 29 mai 1883. — Voir encore : arrêts des 28 décembre 1870 et 28 mai 1883, jugement de la Seine du 5 février 1892, rapportés plus haut.)

Pourquoi déclarer ensuite qu'il y a eu tout à coup un changement aussi radical dans leur condition, parce qu'un nouvel événement, *conséquence nécessaire du nouvel état de choses créé par la société, et qui n'a rien innové, se produit ?*

La vérité est que l'on se trouve en présence d'un simple partage, que la règle exceptionnelle de la mutation sous condition ne lui est pas applicable, et qu'au contraire les lois ordinaires des partages, dont l'une des principales est qu'il n'y a pas lieu de rechercher l'origine des biens, doivent être appliquées en cette matière.

Les rédacteurs du Journal d'enregistrement professent la même opinion, qu'exprime avec une grande assurance l'article 24267 : « En ce
« qui concerne l'exigibilité du droit proportion-
« nel de mutation, dans le cas spécial où des
« immeubles indivis entre les associés qui
« les ont apportés à la société sont attribués
« exclusivement à l'un d'entre eux, nous avons
« toujours soutenu que cette attribution, si elle
« est faite sans soulte dans un partage qui rem-
« plit les autres associés de leurs droits au moyen
« de leurs valeurs sociales, est exempte de tout
« droit proportionnel. Nous n'avons rien à ajou-
« ter aux critiques que nous avons cru devoir
« adresser à la jurisprudence contraire établie en
« cette matière. » (Dans le même sens, même
revue, articles 23638 et 23923.)

D'ailleurs, la solution du Journal d'enregistrement n'a rien de frustratoire pour le Trésor. Au moment de la formation de l'indivision, le titre constitutif a été soumis au droit de vente, puisqu'il constatait une acquisition de propriété. Mais le changement de la cause de l'indivision n'autorise le fisc à percevoir aucun droit proportionnel, puisqu'il ne produit pas de mutation de propriété. Ces deux propositions nous sont acquises sans conteste.

Il en résulte que l'administration ne serait pas fondée à réclamer un droit proportionnel,

lors de la cessation de l'indivision, sous le prétexte que ce droit serait la représentation de celui qui n'a pas été perçu quand la cause de l'indivision s'est transformée, puisque ce changement n'entraîne l'exigibilité d'aucun droit, et que, d'autre part, les copropriétaires ont acquitté la taxe de mutation au moment de l'acquisition de leur copropriété indivise.

Cette solution ne serait pas contestée, si les parties qui ont fait un apport indivis à une société avaient, au lieu de constituer une société régulière, fait en commun des acquisitions de biens demeurés indivis entre eux. Malgré la diversité des titres sur lesquels repose leur copropriété, on ne leur contesterait pas le droit de confondre dans un partage unique tous les biens leur appartenant, et d'en faire telle répartition qui leur conviendrait, sans avoir à subir la perception du droit de soulte.

Nous ne voyons pas en quoi l'état de société qui est venu s'interposer entre leur première acquisition indivise et leurs acquisitions subséquentes, peut modifier ce résultat ¹.

Une hypothèse très spéciale a été tranchée par un arrêt de la Chambre des requêtes du 25 mars 1892. Un père cédait ses droits dans une société dissoute à ses deux fils ; l'enregistrement

1. La Réole, 6 août 1890. — *Journal d'enregistrement*, art. 23638.

réclama le droit de cinq francs cinquante centimes pour cent sur le prix intégral de la cession, parce qu'il n'avait pas été fait de ventilation du prix des immeubles et des meubles, ni de description de ces derniers.

L'administration considérait un tel acte comme un partage avec soulte. Au contraire, les contribuables prétendaient que la convention était une simple cession de parts d'intérêts, parce que, la société étant en liquidation, il y avait survie de l'être moral.

En effet, c'est un principe indiscuté, en droit fiscal, qu'il y a survie de l'être moral pendant la liquidation de la société, et que le partage seul met un terme à cette fiction ; encore faut-il que la société soit en liquidation. Si une société est simplement dissoute, et qu'il ne soit pas procédé ensuite à une liquidation qui se caractérise par une série d'opérations très reconnaissables, l'être moral s'éteint dès la dissolution de la société.

Or, dans l'espèce présentement relatée, la Cour a décidé qu'il n'y avait pas eu de liquidation ; que, par conséquent, le prétexte de la survie de l'être moral pour ne payer que le droit de cinquante centimes pour cent n'était pas recevable ¹.

1. *Journal des Notaires*, article 25031. — Dans le même sens, Chambre civile, 7 février 1881, Instruction générale, 2650, § 5.

A la suite de cet arrêt de la Chambre des requêtes, on a prétendu que, toutes les fois qu'une société dissoute serait mise en liquidation, il y aurait survie de l'être moral; que les copartageants pourraient échapper, par ce moyen de la cession de parts d'intérêts, à la perception de taxes très onéreuses; qu'ils pourraient notamment se transmettre ainsi les apports les uns aux autres, sans que le fisc puisse saisir la mutation de propriété, qui échapperait ainsi à la taxe des transmissions à titre onéreux.

Cependant, l'administration ne nous paraît pas désarmée contre de semblables fraudes; et il ne nous semble pas qu'on puisse invoquer la survie de l'être moral pendant la liquidation pour considérer l'abandon de sa part des biens sociaux par un des associés contre un prix déterminé, comme une simple cession de part d'intérêt ¹.

En effet, la personne morale est bien considérée comme survivante pendant la liquidation; mais tous les auteurs ² s'accordent à restreindre les effets de cette survie aux seules nécessités de la liquidation. L'être moral persiste donc dans la mesure de ces nécessités. En dehors

1. En sens contraire : Seine, 6 avril 1893 et 3 avril 1895, articles 24657 et 24658 du *Journal de l'enregistrement*.

2. LYON-CAEN et RENAULT, *op. cit.*, n° 573. — P. PONT, *op. cit.*, 1986 et 1987.

d'elles, la société est vraiment dissoute, en particulier pour ce qui concerne les rapports des associés entre eux¹. Par conséquent, la convention sur laquelle la Cour a eu à se prononcer constitue une pure vente des biens sociaux, et doit être taxée selon la nature de ces biens, sans qu'il y ait à distinguer si la société dissoute est ou n'est pas en liquidation, puisque, dans les rapports des associés entre eux, la société est anéantie sans réserve, et que l'effet rétroactif du partage remonte au jour de la dissolution. C'est ainsi, par exemple, qu'il a été enseigné que l'intérêt dans une société dissoute, apporté en mariage sous le régime de la communauté légale par un des associés, n'entre dans la communauté que jusqu'à concurrence des meubles échus à l'associé. (Demolombe, tome 9, n° 420².)

La lecture d'un article publié par M. Mongin, dans la Revue critique (année 1890, page 697) sur les effets de la personnalité des sociétés, nous a confirmé dans notre opinion. En effet, le droit de cinquante centimes pour cent est un tarif de faveur accordé aux actions et parts d'intérêts en raison de leur caractère mobilier. D'autre part, au dire de l'éminent professeur, la part d'intérêt a ce caractère

1. En ce sens, Instruction générale du 5 mai 1890, n° 2790, § 7.

2. *Contra* : GARNIER, *op. cit.*, v° *Société*, n° 269.

mobilier, parce qu'elle représente tout d'abord une créance dont l'objet est la participation aux bénéfices à réaliser. Mais, la société étant dissoute, quoique en état de liquidation, la créance n'a plus d'objet, puisqu'il ne sera plus fait de bénéfices, les affaires sociales ayant cessé. La cause de l'ameublement des actions et parts d'intérêts disparaît ; le tarif de faveur dont cet ameublement était le prétexte cesse donc d'être applicable. En définitive, la part d'intérêt ne se compose plus que du second élément reconnu par M. Mongin : la copropriété des valeurs sociales, qui est mobilière ou immobilière suivant le cas. Ce second élément était l'accessoire pendant toute la durée de la société ; il absorbe l'autre après la dissolution, dès que la société n'est plus en mesure de pouvoir faire des bénéfices.



TROISIÈME PARTIE

Transcription des actes et partages
de société.

CHAPITRE I^{er}

TRANSCRIPTION DES ACTES DE SOCIÉTÉ.

§ 1^{er}

LA PERCEPTION DU DROIT DE TRANSCRIPTION EST FACULTATIVE.

Fait curieux : les auteurs qui ont traité la matière de la transcription sont en général très sobres de renseignements sur la transcription des actes de société¹. Cette étude soulève pourtant des problèmes intéressants, dont la solution est loin d'être indifférente à la doctrine comme à la pratique des affaires.

Et d'abord, les actes de société doivent-ils être transcrits ?

A ne consulter que la rigueur des principes en vogue, la réponse ne fait pas de doute : l'apport en société réalise immédiatement une mutation de propriété, les actes qui constatent les transferts de propriété immobilière sont de nature à être transcrits; il y aurait donc lieu de transcrire

1. Presque tous y consacrent à peine quelques pages hâtées; l'un d'eux même condense tout le sujet en 12 lignes (Vavasseur).

les actes de société contenant des déclarations d'apports immobiliers¹.

Mais les dispositions de la loi de frimaire dispensent les apports en société du droit de mutation. Cette dispense ne s'étend-elle donc pas au droit de transcription, que la loi du 28 avril 1816 a confondu avec le droit d'enregistrement ? Non ; il n'y a, malgré la confusion, aucune assimilation entre les droits d'enregistrement et le droit de transcription². La dispense accordée par l'article 68 de la loi de frimaire ne concerne pas le droit de transcription, dont la perception est réglée par l'utilité ou la nécessité de l'accomplissement de la formalité.

La Cour de cassation l'a reconnu en ces termes dans un arrêt du 6 décembre 1871, précité :
« Attendu que l'article 25 de la loi du 21 ventôse
« an VII n'a pas entendu subordonner le droit
« de transcription au droit d'enregistrement ;
« qu'en effet, il n'existe point de corrélation
« nécessaire entre ces deux droits, lesquels
« diffèrent par leur nature comme par leur objet,
« et sont indépendants l'un de l'autre ; qu'aussi
« ne saurait-on induire de la disposition des lois
« susvisées qu'on ne peut exiger le droit de trans-
« cription qu'autant que celui d'enregistrement

1. Voir, en ce sens, FLANDIN, *Traité de la transcription en matière hypothécaire*, t. 1^{er}, p. 173 et s.

2. DEMANTE, *Principes d'enregistrement*, t. 1^{er}, n° 329.

« serait perçu dans les mêmes proportions ¹. »

Néanmoins, la Cour de cassation a définitivement reconnu qu'il n'était pas légitime de réclamer le droit de transcription sur les actes de société, à moins que ces actes ne contiennent mutation de propriété immobilière entre les associés ou autres personnes, auquel cas le droit de transcription serait immédiatement exigible.

La Cour a affirmé sa doctrine avec une autorité particulière par cinq arrêts rendus le 23 mars 1846, dans la même audience ².

Elle a écarté la perception du droit de transcription, « parce que l'apport d'immeubles dans
« le fonds social, s'il a bien pour effet de mettre
« en commun l'immeuble en vue du bénéfice à
« recueillir de l'entreprise sociale, et d'obliger,
« en conséquence, l'associé propriétaire à en
« garantir à la société la libre disposition, n'en-
« traîne cependant une mutation qu'autant que,
« lors de la dissolution de la société, l'immeuble,
« par suite du partage, serait attribué à un autre
« associé ».

La doctrine de la Cour suprême se base donc

1. Voir, en sens contraire, jugement Seine du 26 avril 1848 : « Attendu
« que les actes de société constatant l'apport d'immeubles ne sont pas
« soumis au droit proportionnel de transcription, par cela même qu'ils
« sont affranchis du droit proportionnel de mutation..., puisque le droit
« de transcription marche parallèlement avec celui de mutation. » C'est
là du reste une décision isolée, cassée par arrêt du 30 janvier 1850.

2. SIREY, 46, I, 312.

sur ce fait que l'apport en société n'est pas translatif de propriété à l'égard de l'être moral. Et il fallait bien en venir là, car il était impossible de donner un autre motif acceptable à la dispense du droit de transcription. La Cour se met encore une fois en conflit avec elle-même. Elle n'en est plus d'ailleurs à compter les contradictions dans la matière qui nous occupe. Nous ne nous en plaignons pas ici, puisque cette dernière évolution est une reconnaissance implicite de ce que nous considérons comme les vrais principes de la matière.

Devant l'attitude aussi accusée de la Cour, confirmée encore par deux arrêts de la Chambre civile des 8 juillet 1846 et 5 janvier 1848 ¹, l'administration se résigna à ne plus réclamer le droit de transcription sur les apports en société. Elle le fit de mauvaise grâce, il est vrai, n'ayant jamais voulu donner une adhésion explicite aux arguments du Tribunal suprême, ainsi qu'il ressort de la circulaire du 5 décembre 1859, n° 2163, § 6.

« Le ministre des finances avait décidé, le
« 20 janvier 1843, que les actes de société cons-
« tatant des apports en immeubles étaient, lors
« de l'enregistrement, sujets au droit de trans-
« cription d'un franc cinquante centimes pour

1. SIREY, 46, 1, 688 ; 48, 1, 197.

« cent, conformément à l'article 54 de la loi du
« 28 avril 1816.

« La Cour de cassation ayant jugé le 23 mars
« 1846, dans cinq affaires où les actes de société
« ne contenaient pas de condition de purge, que
« le droit de un franc cinquante centimes n'était
« pas exigible, l'administration a recommandé
« aux préposés, par l'instruction n° 1767,
« § 10, de ne pas percevoir ce droit lors de l'en-
« registrement des contrats de société constatant
« purement et simplement des apports d'im-
« meubles.

« La présente circulaire étend la dispense de
« la perception lors de l'enregistrement des
« contrats de société constatant des apports
« d'immeubles avec condition expresse de purge
« ou de transcription. »

Cette dernière phrase règle la conduite des agents, dans l'hypothèse où la convention oblige les parties à faire transcrire l'acte de société ou à accomplir les formalités de la purge pour assurer la liberté des apports. Elle fut inspirée par un arrêt du 5 février 1850¹, où la Cour décida que l'inexigibilité du droit de transcription s'étendait même aux actes de société qui contenaient l'obligation formelle de faire transcrire.

1. SIREY, 50, 1, 145. — Cet arrêt a été rendu par la Chambre civile après trois arrêts en sens contraire de la Chambre des requêtes des 3 janvier 1848 et 4 décembre 1849 (Sirey, 48, 1, 156; 50, 1, 149).

Il est remarquable comme en tout ceci la Cour de cassation s'écarte de sa jurisprudence ordinaire ! Elle avait proclamé, dans une suite ininterrompue d'arrêts (voir le second chapitre de cette partie), que tous les actes de nature à être transcrits — et nous verrons si cette classification est extensive ! — devaient être soumis à la perception du droit de transcription au moment de la présentation à l'enregistrement. Cependant, dans les cinq arrêts du 23 mars 1846, elle adopte la formule de la loi de ventôse, et ne semble plus prescrire l'exigibilité du droit de transcription, du moins en matière de société, que sur les actes translatifs de propriété ! Bien plus, dans l'arrêt du 8 juillet 1846, elle affirme très carrément, dans les termes que nous allons reproduire, que l'article 54 de la loi de 1816 ne concerne que les actes soumis à la transcription par l'article 25 de la loi du 21 ventôse an VII : « Attendu que l'article 54 précité s'applique aux
« actes dont on ne requiert pas la transcription
« lors de l'enregistrement, mais qui, *contenant*
« *transmission de propriétés immobilières*, doivent
« nécessairement être soumis à cette forma-
« lité... »

En outre, dans les arrêts postérieurs, elle ne reconnaît même plus la qualité d'actes de nature à être transcrits aux conventions qui contiennent en termes exprès l'obligation de faire transcrire

ou de purger ; car peu importe qu'une telle condition soit exprimée formellement, puisqu'elle s'y trouve toujours virtuellement et qu'elle ne change rien aux obligations résultant de l'acte.

« Attendu que l'intérêt des tiers à l'affran-
« chissement des privilèges et hypothèques est
« le même, soit lorsque la société se réfère aux
« principes généraux du droit, soit lorsque l'acte
« contient des stipulations expresses relative-
« ment à la libération et à la purge des hypo-
« thèques... Attendu que l'obligation formelle
« de purger les privilèges et hypothèques
« n'ajoute rien aux obligations légales, soit de
« celui qui a apporté l'immeuble en société, soit
« de la société dans laquelle il est apporté... »
(Arrêt du 5 février 1850.)

Enfin, si elle avait suivi sa jurisprudence constante, elle aurait dû reconnaître dans les constitutions d'apports des actes de nature à être transcrits ¹. Personne ne conteste en effet que la société puisse accomplir la purge des hypothèques grevant les immeubles apportés du chef de l'associé apportant, puisqu'elle n'est pas tenue personnellement de la dette. Un arrêt cité plus haut reconnaît implicitement cette possibilité, puisqu'il considère comme faite à titre onéreux la prestation d'un apport accomplie

1. Kuss, *op. cit.*, n° 943.

sous la condition que la société procédera à la purge, si, dans un délai déterminé, l'apporteur n'a pas affranchi l'immeuble des dettes dont il l'avait grevé personnellement.

La société peut purger. Elle a donc intérêt à faire transcrire l'acte, et cet intérêt se présente toujours en raison de la nature du contrat, selon la doctrine habituelle de la Cour de cassation. La question de fait n'entre pas en ligne de compte ici : l'intérêt théorique que présente la transcription est, en toute autre circonstance, le seul point de vue qu'envisage la jurisprudence pour décider qu'il y a lieu de percevoir le droit de transcription. Il a fallu que la Cour de cassation fût particulièrement impressionnée par la doctrine de Duchâtel sur la transmission des mises en société pour s'écarter aussi radicalement de ses décisions ordinaires. Nous nous associons d'autant plus volontiers à cet écart, que nous en voudrions élargir les effets jusqu'à les étendre à d'autres conventions.

Il est bien évident que la dispense de la transcription ne concerne pas les actes de société qui contiennent des constitutions d'apports à titre onéreux. De tels actes renferment une mutation pure et simple de propriété ; ils sont soumis à la perception du droit proportionnel de mutation ; ils le seront également à celle du droit de transcription. La raison pour laquelle

la Cour a pu rejeter la perception de ce dernier impôt sur les constitutions d'apports pures et simples, ne milite plus en leur faveur. Le droit de transcription sera donc perçu sur ces actes au moment de l'enregistrement : cela ne fait pas de difficulté.

L'apport en société d'un droit à un bail de plus de dix-huit ans ne donne pas non plus ouverture à la perception du droit de transcription lors de l'enregistrement; pour deux raisons : d'abord, parce que le droit de transcription n'est jamais perçu sur les apports purs et simples au moment de l'enregistrement de l'acte de société, et qu'ensuite, le salaire de la transcription des baux de plus de dix-huit ans n'est perçu, dans tous les cas, qu'au moment de l'accomplissement de cette formalité.

§ 2

QUAND ET COMMENT LE DROIT DE TRANSCRIPTION EST-IL PERÇU ? SUR QUELS APPORTS ?

Il va de soi que, si les parties trouvent avantage à faire transcrire un acte de société quand la loi ne les oblige pas à le faire, elles seront libres de faire accomplir cette formalité. Elles n'auront qu'à présenter l'acte au conservateur, qui percevra lui-même le droit de trans-

cription. Sur quels apports ? Nous le dirons tout à l'heure. Cette règle est la loi générale des transcriptions facultatives : quand le droit de transcription n'a pas été perçu lors de l'enregistrement, il est réclamé par le conservateur au moment où l'acte lui est déposé volontairement pour être transcrit. En résumé, l'apport en société est traité comme toutes les cessions conditionnelles : la condition fait obstacle à l'exigibilité du droit, mais elle ne rend pas impossible la transcription. Une division tout entière de ce chapitre sera même consacrée à démontrer l'utilité, la quasi-nécessité de l'accomplissement de cette formalité dans la pratique.

Quand la transcription est obligatoire parce que l'acte de société contient une déclaration d'apports à titre onéreux, le droit est perçu au moment où l'acte est présenté à l'enregistrement, ceci en vertu de l'article 54 de la loi du 28 avril 1816. L'apport constitue une mutation pure et simple et en suit toutes les règles.

Cependant, le droit de transcription n'est pas perçu au moment de l'enregistrement quand l'acte de société contient une promesse unilatérale de vente par un des associés à la société, acceptée par celle-ci, bien qu'au dire de la plupart des auteurs, cette promesse entraîne mutation de propriété dès l'acceptation de la

convention. Cette exemption s'explique par ce fait que la mutation de propriété est conditionnelle, par conséquent dispensée, jusqu'à l'événement de la condition, du paiement du droit de mutation, et par conséquent de celui de transcription. En semblable occurrence, le droit de transcription ne serait perçu par le conservateur des hypothèques que si les parties jugeaient à propos de soumettre l'acte à cette formalité.

Au contraire, le droit de transcription serait perçu dès l'enregistrement, si l'acte de société contenait une promesse bilatérale d'apport à titre onéreux; car une telle convention est considérée par la doctrine et la jurisprudence comme une vente pure et simple. Elle doit donc subir toutes les règles de la vente.

Sur quels apports le droit est-il liquidé?

Si les parties n'adressent aucune réquisition au conservateur, comme la formalité est indivisible, ce qui rend également indivisible la perception, celle-ci se fera sur la somme des apports immobiliers constatés. Les apports mobiliers échappent au droit par leur nature dans tous les cas, parce que les mutations de meubles ne sont jamais soumises à la transcription. (Cassation, 27 juillet 1863 ¹.) Au cas où la transcription est requise pour un acte constatant à la

¹. D. P., 63, 1, 281.

fois des apports de meubles et d'immeubles, la doctrine¹ nous enseigne que le conservateur doit vérifier, sans s'arrêter aux énonciations de l'acte, la nature différente des valeurs apportées, et ne percevoir les droits que sur les apports immobiliers, la transcription devant être réputée requise exclusivement pour les stipulations de l'acte qui la rendent légalement utile ou nécessaire.

M. Garnier est très catégorique en ce sens. Nous lisons notamment dans la 7^{me} édition de son répertoire : « Si les parties soumettent l'acte
« entier à la formalité, sans accompagner le
« dépôt qu'elles en font d'une réquisition limi-
« tative, elles sont censées avoir demandé la
« transcription des diverses parties du contrat,
« et le conservateur doit frapper du droit de
« transcription toutes les valeurs immobilières,
« *mais celles-là seulement* ². »

Et plus loin, en matière de société : « Si on
« présentait à la transcription un acte de société
« contenant des apports mobiliers et immo-
« biliers, la présomption est que la formalité
« est uniquement requise pour les immeubles ;
« par conséquent, le droit de 1 fr. 50 % ne
« saurait être perçu sur la valeur des meubles ³. »

1. V. GARNIER, 7^e édition, v^o *Hypothèque*, n^o 1048.

2. GARNIER, v^o *Hypothèque*, n^o 1048.

3. GARNIER, *cod. loco*, n^o 1054.

M. Dalloz n'est pas moins affirmatif. Le supplément au répertoire déclare qu'il se dégage, des dispositions d'une instruction de l'enregistrement dont nous allons parler, ce principe « que la transcription n'est réputée requise que « pour les stipulations de l'acte qui la rendent « légalement nécessaire ; que, si l'acte présenté « à la formalité contient une transmission de « valeurs mobilières, le conservateur doit s'abs- « tenir de percevoir le droit proportionnel de « transcription sur ces valeurs ¹. »

Cette phrase est, d'ailleurs, empruntée textuellement à une note critique du répertoire périodique, année 1875 ².

A la suite d'un arrêt du 9 décembre 1864, l'administration communiqua à ses agents une circulaire³ par laquelle elle déclarait consentir à ce que les mutations mobilières confondues avec d'autres fussent exclues de la perception du droit ; mais ce document restreignait toutefois l'effet de cette exemption, car il recommandait en même temps aux agents et aux conservateurs de percevoir le droit toutes les fois que la nature de l'objet du contrat serait douteuse.

La chambre civile a refusé de consacrer ce

1. DALLOZ, *Supplément*, v^o *Enregistrement*, n^o 3574.

2. D. P., 75, 3, 118.

3. Instr. générale 2324, § 4, du 20 décembre 1863 (D. P., 3, 118).

système. Dans un arrêt du 20 juillet 1886, elle déclare que le conservateur a le devoir de vérifier la nature mobilière ou immobilière des valeurs comprises dans un acte de vente présenté à la transcription sans réquisition limitative ; qu'en admettant qu'il y ait doute sur la nature de l'objet, ce n'est pas un motif suffisant pour faire considérer comme régulière, et à l'abri de la revision ultérieure des tribunaux, la perception du droit de 1 franc 50 centimes opérée sur l'intégralité des valeurs transmises, et qu'il appartient au juge d'examiner si les valeurs dont le caractère a paru douteux à un préposé, rentrent dans la catégorie des immeubles, ou, au contraire, constituent des biens meubles, excluant comme tels la formalité et le salaire de la transcription, même en l'absence de réquisition limitative ¹.

L'administration n'a pas transmis le texte de cet arrêt à ses préposés, ce qui prouve qu'elle refuse de le prendre pour règle. Nous avons nous-même présente à la mémoire la prétention d'un conservateur qui exigeait le versement du droit de transcription sur l'ensemble d'un apport à une société composé d'immeubles et de machines, et évalué en bloc à une somme

¹. Voir jugement du tribunal de Béthune du 3 juillet 1884. (*J. d'enreg.*, article 22550).

de 275,000 francs. Ce fonctionnaire refusait de se préoccuper du caractère véritable de l'apport en machines, et de rechercher si ces machines présentaient les conditions des immeubles par destination.

Aussi ne saurait-on trop recommander de bien spécifier, dans la rédaction des actes de société, dans quelle proportion l'apport est mobilier, dans quelle proportion il est immobilier, surtout lorsque les objets mobiliers sont de nature douteuse. Dans l'espèce que nous rappelons plus haut, le conservateur refusait même la détermination dans une réquisition limitative. Sa prétention était insoutenable, mais elle montre quel intérêt il y a à faire la distinction dans l'acte de société même.

On ne saurait opposer non plus à notre manière de voir une solution de la régie du 27 novembre 1894¹, ni un arrêt de la Cour de cassation du 21 janvier 1896². Il s'agissait bien en effet, dans les deux cas, d'actes complexes renfermant des dispositions indépendantes, dont les unes étaient sujettes à la transcription, et les autres en étaient dispensées; mais en même temps, toutes les dispositions de ces actes avaient pour objet des immeubles, et

1. *J. des N.*, article 25759.

2. *D.*, P. 96, 4, 541.

il est au-dessus de la très restreinte appréciation d'un conservateur des hypothèques de pouvoir décider quand la transcription d'une convention concernant des immeubles est nécessaire ou inutile aux parties. Lorsqu'un acte de cette sorte lui est présenté, il doit transcrire, s'il ne veut pas engager sa responsabilité : ce n'est pas comme en matière de meubles, où la transcription est si visiblement inutile, qu'il faut attendre la manifestation de la volonté des parties pour opérer une formalité onéreuse.

Nous tenons donc pour certain que l'exigibilité du droit de transcription ne s'étend pas aux apports mobiliers, parce qu'ils sont supposés exclus de la réquisition.

Restent donc les apports immobiliers : le droit de transcription sera perçu sur leur somme ¹, sans distinguer si la transcription entière était utile ou nécessaire. Les parties feront sagement, si elles veulent éviter le paiement du droit de transcription sur l'ensemble des apports immobiliers, de limiter, dans leur réquisition, les fragments de

- l'acte de société qu'elles veulent soumettre à la formalité. Elles y auront surtout intérêt dans les actes divisibles, c'est-à-dire dans ceux qui contiennent à la fois des apports purs et simples, et d'autres à titre onéreux. Pour éviter la perception

1. Cassation, 19 juin 1893 (D. P., 93, 1, 502).

sur l'ensemble de l'acte, deux moyens s'offrent à elles : ou présenter un extrait du contrat à la transcription, et alors le droit n'est perçu que sur le contenu de l'extrait¹, ou accompagner le dépôt d'une réquisition limitative qui restreindra aussi le montant de la perception.

Précisons tout ce qui précède en une formule générale.

Le droit de transcription n'est pas dû, au moment de l'enregistrement, sur les actes de société renfermant des constitutions d'apports immobiliers ordinaires. Il est exigible sur les actes de société qui contiennent des constitutions d'apports immobiliers à titre onéreux. En principe, le droit est liquidé sur l'ensemble des apports immobiliers constatés dans l'acte de société ; il n'est perçu, par exception, que sur les apports constatés dans l'extrait qui a été présenté au conservateur à la place de l'acte tout entier, ou sur ceux qui n'ont pas été exclus par une réquisition limitative. Enfin, il n'est liquidé que sur le montant des apports immobiliers, quand l'acte soumis à la formalité relate à la fois des apports mobiliers et immobiliers.

1. Ainsi décidé pour la transcription d'un acte de société par le tribunal de Marseille, le 3 janvier 1893 (*J. d'enregistrement*, art. 24843).

§ 3

DANS QUELS CAS LA TRANSCRIPTION EST-ELLE UTILE ?

Les associés sont libres de ne pas faire transcrire l'acte de société, s'il ne renferme que des constatations d'apports immobiliers purs et simples, en ce sens que le droit de transcription ne leur sera pas réclamé, s'ils n'accomplissent pas la formalité. Beaucoup de sociétés seront tentées de ne pas faire transcrire leur acte constitutif pour éviter le paiement d'un impôt très onéreux : n'y a-t-il aucun inconvénient à cette abstention ? ou, en d'autres termes, y a-t-il intérêt à faire transcrire le titre constitutif des sociétés quand la loi ne les y oblige pas ?

Selon nous, il y a tant d'inconvénients à ne pas faire transcrire les actes de société renfermant des constitutions d'apports immobiliers à titre onéreux, qu'en pratique les associés soumettront toujours leur titre à la formalité, s'ils ont l'intelligence de leur véritable intérêt.

La preuve de l'utilité de la transcription sera faite, il nous semble, quand nous aurons énuméré les risques très graves que le défaut de transcription peut faire courir à la société trop confiante.

Ces risques sont plus ou moins redoutables, et se présentent de façon différente, selon que l'immeuble a été l'objet de l'apport personnel d'un associé, qu'il était compris dans la mise réalisée par une société encore existante, ou qu'il a été fourni par une société dissoute, mais non encore liquidée.

La réponse à cette question : la transcription des actes de société est-elle utile ou nécessaire ? dépend tout entière des principes du droit civil. Nous devons donc abandonner ceux du droit fiscal sur les effets de l'apport en société, et nous considérerons celui-ci comme immédiatement translatif de propriété envers la personne morale, pour les sociétés douées de la personnalité morale. Pour les autres, il nous faudra bien regarder la société comme constituant un état d'indivision régi par des règles spéciales, et nous admettrons que, dans ces sortes de sociétés, l'associé qui fait l'apport d'un immeuble en communique aux autres associés la copropriété.

Nous croyons d'ailleurs que l'utilité de la transcription est la même, que les sociétés possèdent ou non la personnalité juridique. Pour le prouver, nous examinerons les conséquences de la non-transcription des actes constitutifs de société dans les deux hypothèses.

I. — *Apport personnel d'un associé.*

Supposons d'abord l'apport fait à une société qui jouit de la personnalité civile: il s'opère, de l'avis presque unanime, une transmission immédiate de propriété entre l'associé apportant et la personne juridique. Mais, tant que la transcription n'est pas accomplie, la transmission de propriété, parfaite entre les parties, n'est pas opposable aux tiers. L'associé apporteur peut céder sa propriété une seconde fois; et, si le tiers acquéreur fait transcrire son titre le premier, la seconde mutation sera définitive et opposable à la société qui avait reçu l'apport. Des droits réels pourront encore être conférés sur l'immeuble au détriment de cette société. L'apporteur pourra être mis en faillite pendant la durée du pacte social, et les syndics de la faillite feront inscrire une hypothèque dont l'effet sera opposable à la société qui n'aura pas fait transcrire. De même, l'immeuble sera grevé, dans le patrimoine social même, des hypothèques légales qui frapperont les biens de l'associé apporteur. Ce danger occulte nuira considérablement au crédit des associations. Pour tous ces motifs, il y a lieu de faire transcrire les actes qui constateront l'apport d'immeubles à des sociétés jouissant de la personnalité juridique.

L'accomplissement de cette formalité n'est pas moins utile quand l'apport immobilier est fait à une société qui n'est pas revêtue de cette personnalité. Dans ces sortes de sociétés, quand un associé a mis un immeuble en commun, il a apporté à chacun de ses associés un droit éventuel à la propriété exclusive de la mise. Si l'événement du partage la fait tomber dans le lot d'un de ceux-ci, l'attributaire sera censé avoir été propriétaire de la chose dès l'instant où le contrat est devenu parfait. Dans ses rapports avec les communistes, l'attributaire est considéré comme tenant l'immeuble directement de son ancien propriétaire. Par conséquent, ce dernier doit garantir l'attributaire de toute éviction, aussitôt après la formation du contrat d'association, et le bénéficiaire du partage n'est pas tenu de respecter les droits réels dont l'immeuble a été indûment grevé, sous réserves de ce que nous allons dire relativement aux tiers.

Ces principes, consacrés par la doctrine pour les sociétés qui ne jouissent pas de la personnalité civile, sont du reste adoptés d'une façon générale par la loi fiscale.

En est-il de même envers les tiers ?

Depuis la loi de 1855, certainement non : la mise en société ne leur est pas opposable. Que l'ancien propriétaire vende l'immeuble après en

avoir fait l'apport, la vente sera parfaite et opposable à tous, si l'acquéreur a fait transcrire son titre le premier. Les hypothèques, concédées par l'associé apportant, seront subies par la société : l'immeuble pourra être saisi dans le patrimoine commun. L'associé apportant, commerçant, pourra être mis en faillite, et une hypothèque pourra être prise, au nom de la masse, sur les biens sociaux par les liquidateurs judiciaires. Des hypothèques légales viennent-elles grever le patrimoine de l'associé apportant, elles frapperont l'immeuble mis en société, jusque dans le fonds social. Ce danger restera menaçant pendant toute la durée de l'association, et les coassociés y resteront constamment exposés ; car la mise en société ne les met pas à l'abri de ce péril occulte. L'efficacité de la mise reste aléatoire ; l'associé de bonne foi peut, même malgré lui, frustrer la société du profit de son apport. Qu'on suppose la dot de sa femme compromise, et un procès en séparation de biens engagé après que celle-ci a requis l'inscription de son hypothèque légale : en vertu de cette inscription, l'immeuble constituera le gage de la femme entre les mains de la société, si la transcription n'a pas été requise, et la purge effectuée antérieurement à l'inscription ; car cette double formalité est nécessaire à l'égard de la femme, si elle n'a pas, dans un acte authentique, renoncé

à son hypothèque légale sur l'immeuble apporté par son mari.

Bref, l'apport en société, si la transcription n'est pas accomplie, ne produit qu'un effet incomplet à l'égard des tiers qui peuvent acquérir des droits réels sur l'immeuble objet de l'apport à la société : celle-ci, malgré l'obligation de garantie contractée par l'apportant, n'est pas certaine de conserver la possession paisible de la chose ; il ne peut pas y avoir de sécurité pour elle.

Les actes de société devront donc être transcrits pour produire leur effet *erga omnes* ; tant que cette formalité n'est pas remplie, ils ne sont parfaits qu'entre les parties.

Ces principes ont été appliqués récemment par la Cour de cassation dans un arrêt du 25 avril 1893. Voici les dispositions principales de cet arrêt : « Attendu que l'apport d'immeubles
« fait à une société anonyme est un acte trans-
« latif de propriété soumis, par l'article 1^{er} de la
« loi du 23 mars 1855, à la transcription ; que
« l'arrêt attaqué constate que cette formalité n'a
« pas été remplie pour rendre public l'apport.....
« Qu'en cet état la Compagnie des eaux miné-
« rales réunies est réputée, à l'égard des tiers,
« n'avoir jamais été acquéreur desdits im-
« meubles, dont les époux Roure (apportants)
« ont conservé la propriété sans avoir besoin

« qu'elle leur fût rétrocédée par la Société; que,
« soit que l'acte duquel résulte cette rétrocession
« doive être qualifié entre les parties contrac-
« tantes, comme une vente ou comme une lici-
« tation valant partage, il n'a pu donner nais-
« sance, pour la société en liquidation, à aucun
« privilège opposable aux créanciers à qui les
« époux Roure ont consenti des hypothèques
« régulièrement inscrites sur les immeubles
« dont s'agit¹. »

Supposons maintenant la transcription accomplie, et des hypothèques simultanément consenties par l'associé apporteur et par la société : qu'adviendra-t-il si l'immeuble retourne à l'associé apporteur par l'effet du partage ?

Aucune difficulté ne peut exister, si l'on admet la propriété exclusive de la personne morale pendant la durée de la société : l'associé n'avait pas de droits sur les biens sociaux ; il n'a pu conférer valablement de droits réels sur ceux-ci ; il ne peut pas être question de concours entre les créanciers sociaux et les créanciers personnels de l'associé.

Au contraire, des questions très intéressantes se posent quand la société n'était pas revêtue de la personnalité juridique.

Si l'hypothèque consentie par la société est

¹ D. P. 93, 1. 320.

antérieure à celle que l'associé auquel l'immeuble fait retour a consentie lui-même sous condition, la solution s'impose encore : l'hypothèque sociale prime celle de l'associé, parce que la société était le mandataire de tous les associés en consentant le droit réel ; elle l'était donc de l'associé apporteur comme des autres. Il est tenu par l'acte de son mandataire ; par conséquent, en dernière analyse, le rang des hypothèques est fixé par la date de leur inscription.

Il est moins aisé de déterminer quelle hypothèque prévaudra, quand l'hypothèque personnelle de l'associé aura été inscrite avant celle conférée par la société. Tant que durera la société, la question ne se pose pas : l'hypothèque de l'associé, étant conditionnelle, reste sans force ; mais, quand le partage fait rentrer le bien dans son patrimoine, la fiction qu'il est censé ne s'être jamais dessaisi de l'immeuble, et le principe que les droits réels consentis par la société l'ont été au nom de l'attributaire apporteur, cette société agissant comme mandataire de ce dernier, nous obligeraient à conférer le premier rang à l'hypothèque personnelle. En effet, dans notre droit, le rang des hypothèques conventionnelles est réglé par la date de leur inscription.

Mais adopter semblable règle serait ruiner

le crédit des sociétés. D'ailleurs, elle ne serait pas exacte en droit.

La constitution de la première hypothèque était affectée de la modalité : « si la chose retourne à l'apporteur. » Le créancier ne pouvait ignorer l'existence de la condition, puisque la transcription de l'acte de société lui révélait la mise en commun de l'immeuble. Ce phénomène diminuait la propriété de l'apporteur jusqu'à faire prévoir son anéantissement ; en tout cas, il lui enlevait la libre disposition de son bien. Malgré l'événement du partage, il était impossible d'enlever toute trace de ce fait que plusieurs avaient joui pendant un certain temps de la copropriété de la chose, un tel événement laissant nécessairement derrière lui des preuves matérielles de son existence.

Donc le créancier connaissait la condition : « si la chose retourne à l'apporteur ». Son droit hypothétique se serait évanoui sans recours, si la société avait aliéné le bien pendant la durée de la société, puisque alors la chose n'aurait pas fait retour à l'apporteur. Mais l'hypothèque n'est pas autre chose qu'un démembrement du droit de propriété, une aliénation partielle. Le créancier est obligé de respecter cette aliénation partielle au même titre que l'aliénation totale, parce qu'elle est également la réalisation de la condition : si l'immeuble retourne à l'apporteur ;

le bien, en fait, n'est pas retourné entier à celui-ci ¹.

La transcription accomplie, la société ne court plus le risque de la mise en faillite d'un des associés. Si la faillite se produit, l'apport est opposable aux créanciers personnels du failli, et le liquidateur aura seulement le droit de prendre sur l'immeuble social une inscription dont l'effet sera subordonné à l'événement du partage. Somme toute, l'apporteur n'a pas abdiqué son droit de propriété ; s'il l'a communiqué aux autres communistes, il ne l'a cependant pas fait sortir tout à fait de son patrimoine ; et c'est parce que son droit n'est pas radicalement anéanti que l'immeuble qui en fait l'objet peut encore constituer, dans une certaine mesure, le gage de ses créanciers.

Il ressort de cette possibilité de la faillite qu'une imprudence considérable serait commise, si l'acte constitutif d'une société formée entre commerçants avec apports immobiliers n'était pas transcrit. Le patrimoine social serait sans cesse menacé dans sa constitution ; le crédit de la société en souffrirait ; son existence même pourrait être directement compromise quand, par exemple, les immeubles sociaux

1. M. Guillouard ne partage pas cette manière de voir dans son traité des sociétés, n° 26.

sont indispensables à l'exploitation de l'entreprise commune.

La nécessité de la transcription s'impose encore à toutes les sociétés à un troisième point de vue : celui de la possibilité et de l'utilité de la purge des hypothèques. Cette possibilité devrait même entraîner l'obligation de payer le droit de transcription à l'instant de l'enregistrement, d'après les errements ordinaires de la jurisprudence. En tout cas, une société soucieuse de son crédit procédera souvent à la purge des apports immobiliers ; et elle purgera, non seulement les hypothèques inscrites, mais encore et surtout les hypothèques occultes. Car la purge des hypothèques légales est plus particulièrement utile pour la formation des sociétés créées entre personnes ne se connaissant pas, et dont tout le crédit repose sur leur capital. En sorte que les tiers ne traiteront volontiers avec ces sociétés qu'à une condition : c'est qu'ils auront la certitude de l'indépendance de la seule garantie sur laquelle ils puissent compter : le capital social.

Enfin, il peut y avoir encore intérêt à faire transcrire les actes de société quand ils contiennent une promesse d'apports immobiliers. L'apport en société renferme une mutation de propriété ; il participe des règles de la vente. Or, promesse de vente vaut vente, dit la loi :

cette promesse entraîne immédiatement tous les effets de la vente, au dire de presque tous les auteurs et d'après la jurisprudence, et il est utile de faire transcrire l'acte qui la renferme pour arrêter définitivement l'effet des droits réels qui pourraient être consentis ensuite sur l'immeuble dont la vente est promise. La même utilité se rencontre en matière de promesse d'apports immobiliers; l'acte de société qui contiendra semblable convention devra donc être transcrit pour empêcher le promettant de consentir des droits réels sur l'immeuble promis.

II. -- *Apports faits par une société non dissoute.*

Ce paragraphe nous transporte dans l'hypothèse d'une société faisant apport de tout ou partie de son actif immobilier à une autre société pendant sa propre durée. Les circonstances rendent ici moins dangereux le défaut de transcription; car, si, en théorie, les mêmes craintes que tout à l'heure doivent exister, la société apportante restant libre de rendre illusoire son obligation comme le pourraient faire les associés individuellement, du moins la publicité et les formalités légales qui entourent les actes sociaux des compagnies sont une

certaine garantie de la paisible possession des apports pour la société qui les a reçus.

Enfin, un danger plus grave menace encore la société qui n'aurait pas fait transcrire un tel apport.

L'état des affaires de la compagnie apportante peut varier; de très prospère qu'il semblait être, il peut tout à coup apparaître détestable. Il était même en réalité excellent peut-être au moment de la constitution d'apports; mais, la société n'étant pas dissoute à cette époque, rien ne l'empêche de continuer ses opérations sociales: elle peut désormais compromettre son patrimoine, s'endetter, mal gérer sa fortune, et faire tant et si bien qu'elle tombera en faillite. La société qui a reçu l'apport se trouvera alors en fort mauvaise posture, si elle n'a pas fait transcrire. Il sera trop tard pour le faire, et les syndics de la faillite s'empresseront de prendre hypothèque sur les immeubles objet de l'apport, au nom des créanciers sociaux. Ils le feront évidemment parce que leur abstention engagerait gravement leur responsabilité. La société bénéficiaire de l'apport immobilier se trouvera désarmée, puisque l'acte de société n'est pas opposable aux tiers.

Il y a donc un puissant intérêt à faire transcrire dans tous les cas où une société reçoit un apport immobilier d'une autre société encore existante.

III. — *Apports faits par une société dissoute mais non liquidée.*

Est-il utile de requérir la transcription de l'acte qui constate un apport immobilier réalisé dans ces conditions ?

Si la société est dissoute, et qu'il ne soit pas fait de liquidation, la nécessité de la transcription n'échappera à personne. En effet, la société qui reçoit l'immeuble le tient directement des anciens coassociés, chacun pour sa part, puisque l'être moral a disparu, et qu'il ne reste en présence que les droits indivis des copropriétaires. Une telle mutation doit être rendue publique pour être opposable aux tiers. Si elle ne l'est pas, les anciens communistes restent libres d'affecter leur portion de copropriété de tel droit réel qu'ils aviseront, et l'affectation sera définitive, si elle a été transcrite avant que l'acte de société l'ait été. Les conséquences d'une pareille négligence pourront être désastreuses, parce que chacun des anciens communistes rendra illusoire à sa guise le bénéfice de son apport, et ce danger, perpétuellement menaçant, fera très précaire la position de la société.

Même au cas où l'apport est réalisé par une société en liquidation, ce sera prudence de procéder à la transcription du nouvel acte de société.

Il est vrai que la persistance de l'être moral constitue une garantie de l'efficacité de l'apport, parce que cette survie met la compagnie apportante dans l'impossibilité de compromettre l'effet de la convention sans un appareil très compliqué et public de formalités. En effet, la société dissoute ne peut plus continuer ses opérations sociales, et elle ne dispose du fonds commun qu'après avis du liquidateur et force délibérations qui ne sauraient échapper à la vigilance des intéressés.

Mais l'apport immobilier fait par une société en liquidation court un autre risque : la liquidation peut avoir ce résultat qu'elle provoquera la mise en faillite de la société dissoute. Dans cette occurrence, si l'acte de société qui fait preuve des apports n'a pas été transcrit, les syndics prendront hypothèque sur les immeubles que la nouvelle société tient de l'ancienne.

CHAPITRE II

DE LA TRANSCRIPTION DES PARTAGES DE SOCIÉTÉ

D'après les principes que nous avons établis plus haut (p. 169 et suiv.) en examinant le partage des sociétés au point de vue des droits d'enregistrement, il semble que la question de savoir quand le droit de transcription doit être perçu sur les partages de société est très simple à résoudre.

Si l'immeuble est attribué à celui des associés qui a fait l'apport, celui-ci reprend son bien, dont il est censé n'avoir jamais cessé d'être propriétaire ; il n'y a pas de mutation, et il semble qu'il ne peut pas être question de réclamer un droit de transcription.

Si, au contraire, l'immeuble est attribué à un autre que l'apporteur, il y a une véritable transmission de propriété, et le droit de transcription doit être perçu en même temps que le droit de mutation, lors de l'enregistrement du partage.

En appliquant logiquement les principes, la même règle devrait présider, selon nous, à la

perception du droit de mutation et du droit de transcription.

Mais il n'en est pas ainsi, et ce dernier droit est perçu, dans bien des cas, lors de l'enregistrement des partages qui constatent le retour de sa mise à l'associé apportant : le fisc n'admet l'exemption que pour les sociétés commerciales en nom collectif.

Cette prétention paraît exorbitante : elle l'est en effet ; mais il faut reconnaître qu'elle s'appuie sur une jurisprudence tellement établie et sur des arrêts si décisifs, qu'il n'est guère permis d'en espérer la modification.

En tout cas, voici le raisonnement que tient l'administration : aux termes de l'article 54 de la loi du 28 avril 1816, « dans tous les cas où
« les actes seront de nature à être transcrits au
« bureau des hypothèques, le droit d'enregistrement sera augmenté d'un et demi pour cent,
« et la transcription ne donnera plus lieu à
« aucun droit proportionnel ». Pour rechercher dans quels cas le droit de transcription est exigible, il suffit donc, en vertu de ce texte, de décider quels sont les actes de nature à être transcrits. Or il est incontestable que tous les actes que les parties ont un intérêt à faire transcrire, notamment pour pouvoir accomplir les formalités de la purge, sont *de nature* à être transcrits. C'est donc à juste titre qu'on

réclame le droit de transcription sur ces actes.

L'extension normale de ce principe conduit à décider que le droit de transcription est exigible sur l'acte qui fait rentrer dans le patrimoine de l'associé l'immeuble dont il avait fait l'apport à une société de capitaux, parce que cet associé (actionnaire ou commanditaire) n'est pas tenu personnellement des dettes sociales, que les hypothèques grevant l'immeuble n'ont pas été consenties par lui, qu'il est donc dans les conditions voulues pour faire la purge, et qu'il y a intérêt.

La Cour de cassation a adopté de longue date la doctrine de l'administration ¹. Rien d'étonnant à cela, vu la conception que la Cour se fait du but de la transcription, considérée par elle « comme une formalité purement civile qui assure à celui qui la requiert la faculté de purger ». (Arrêt du 6 décembre 1871.)

D'où la conclusion que, chaque fois qu'il pourra exister un intérêt même théorique à faire la purge, il y aura lieu de percevoir le droit de transcription, sans que l'administration ait à rechercher si l'utilité véritable des intéressés

1. 16 février 1842; — 26 août 1850 (Dalloz, p. 50, 1, 278). — 28 juillet 1862 (Dalloz pér., 62, 1, 183). — juin 1870 (Sirey, 70, 1, 308). — 18 mars 1884 (Dal. pér. 84, 1, 419, 3^e moyen du pourvoi). — 7 avril 1886 (Sirey, 86, 1, 484). — 6 février 1889 (Dalloz pér. 89, 1, 299); — et surtout arrêt des chambres réunies du 12 janvier 1876 (Sirey, 76, 1, 81).

réclame ou non l'accomplissement des formalités de la purge. En somme, le droit de transcription est exigible lors de l'enregistrement sur tous les actes dont la transcription peut avoir, en droit, un véritable intérêt *théorique*. L'existence de cet intérêt est la conséquence de la nature de l'acte, et il n'y a pas à rechercher si, en fait, les biens faisant l'objet de cet acte sont ou non grevés d'hypothèques ¹.

C'est par l'interprétation des dispositions législatives antérieures à la loi du 23 mars 1855 que s'est formée la conception de la Cour, quant à l'exigibilité du droit de transcription sur les actes de nature à entraîner les formalités de la purge. En effet, sous l'empire du Code civil, la propriété se transférait *erga omnes* par le seul consentement des parties. Le Code de procédure apporta quelques modifications à ce principe, il est vrai, mais le fond de la théorie de la transmission de la propriété resta le même. Il n'y eut de changée que la situation des créanciers hypothécaires à l'égard du nouveau propriétaire.

En cet état de choses, la transcription, sans effets — du moins sans effets officiels — sur la transmission de la propriété, était uniquement le préliminaire de la purge. Aussi, quand la loi du 28 avril 1816 (article 54) déclarait passibles

1. Instructions générales de l'enregistrement, n° 2780, § 2.

du droit de transcription « tous les actes de nature à être transcrits », elle englobait tous ceux qui sont susceptibles d'occasionner la formalité de la purge.

Il a fallu rapprocher ainsi les dispositions du Code civil de celles de la loi de finances de 1816 pour pouvoir enseigner qu'il suffit de s'enquérir si un acte peut donner ouverture aux formalités de la purge, afin de décider quand il y aura motif de percevoir le droit de transcription.

Il semble qu'assigner comme but principal à la transcription celui de préparer la purge des hypothèques, était déjà amoindrir son rôle avant la loi de 1855, mais serait le méconnaître complètement depuis la promulgation de cette dernière loi. A partir de ce moment, la véritable raison d'être de la transcription, c'est qu'elle est devenue une des circonstances de la transmission de la propriété immobilière. D'ailleurs, la Cour de cassation a reconnu, au moins une fois, combien il est excessif de réclamer le droit de transcription pour ce seul motif qu'un acte est de nature à entraîner la formalité de la purge. Un arrêt du 5 février 1850 proclame en effet ceci : « Attendu que d'une part l'article 25 de la loi du 21 ventôse an VII « n'a établi le droit « proportionnel de transcription *qu'à l'égard* « *des actes emportant mutation de propriété* « *immobilière*, et, de l'autre, » l'article 68, § 3,

« n° 4 de la loi du 22 frimaire VII, en matière
« d'actes de société, ne considère comme muta-
« tion donnant ouverture à des droits pro-
« portionnels que les stipulations relatives à un
« ou plusieurs des associés entre eux ou autres
« personnes, et non pas aux associés à l'égard
« de la société ; que les dispositions législatives
« concernant la perception d'un droit propor-
« tionnel de transcription, ne sauraient s'ap-
« pliquer à la clause d'apports en société
« d'immeubles qui, par l'effet du partage, s'ils
« tombent dans le lot de l'associé qui les a
« apportés, sont réputés n'avoir jamais cessé
« d'être la propriété de celui-ci¹. »

Et les dispositions de cet arrêt s'étendent aux sociétés anonymes, ainsi qu'il est expliqué :
« Attendu que la nécessité ou l'utilité pour la
« société de purger les privilèges et hypothèques
« est la même, soit qu'elle résulte de la loi, soit
« qu'elle ait été rappelée par les conventions
« sociales...; que l'intérêt des tiers à l'affranchis-
« sement des privilèges et hypothèques est le
« même, soit qu'il s'agisse de sociétés en nom
« collectif ou en commandite, soit qu'il s'agisse
« de sociétés anonymes. »

Cet arrêt nous paraît fournir l'occasion pro-

1. SIREY, 50, 1, 145. — Voir encore Seine, 10 mars 1848 (SIREY, 50, 1, 146).

pice de rappeler que plusieurs auteurs firent remarquer combien la promulgation de la loi de 1855 infirmait la doctrine de la Cour de cassation. En effet, l'article premier de cette loi est formel : il dispense sans réserve de la transcription les actes déclaratifs de propriété. Mais la dispense s'étend-elle aux partages susceptibles d'entraîner les formalités de la purge ? Refuser cette extension, c'est retirer d'une main ce qu'on accorde de l'autre.

M. le conseiller Bayle-Mouillard, auteur d'une théorie très spéciale et ingénieuse sur la transcription, le constate en des expressions d'une énergie lumineuse, dans un rapport présenté à l'occasion d'un arrêt rendu le 22 janvier 1862 : « L'exception (établie par la loi de « 1855) est pure et simple, sans restriction, « sans réserve. Comment après cela la sou-
« mettre à une restriction aussi grande que
« celle qui est réclamée par la régie ? Comment
« soutenir que cette adjudication, dispensée de
« la transcription en termes généraux, n'en
« est exemptée néanmoins qu'au point de vue
« du dessaisissement à l'égard des tiers, et
« qu'elle y reste soumise au point de vue de la
« purge des hypothèques non inscrites ? Cela
« est-il admissible en présence d'un texte aussi
« absolu ? »

D'ailleurs, pour M. le conseiller Bayle-

Mouillard, en admettant même la jurisprudence antérieure de la Cour, la loi de 1855 a changé la nature de la transcription : « Si, sous le Code « civil, la transcription faisait partie des forma- « lités de la purge et non des formalités de la « vente, il faut bien reconnaître que la loi du « 23 mars 1855 n'a pu modifier le régime de la « transcription sans modifier forcément le « régime de la purge. Le Code avait rendu la « transcription facultative, elle est redevenue « obligatoire ; elle *était un acte de purge*, elle est « redevenue une des conditions de la vente ¹. »

Malheureusement, la Cour de cassation a refusé de suivre le rapporteur dans ses conclusions, et elle a confirmé purement et simplement une fois de plus sa jurisprudence antérieure, malgré la situation toute nouvelle créée par la loi de 1855, en déclarant « que cette loi ne « contient, à l'égard de la nécessité de trans- « crire, aucune innovation ; qu'elle n'a prononcé « la dispense de transcription pour les partages « et licitations qu'au point de vue du dessai- « sissement de l'ancien propriétaire ». Il faut constater que, si les termes de l'arrêt sont une négation très catégorique des affirmations de M. le conseiller Bayle-Mouillard, ils n'en contiennent aucune réfutation.

1. DALLOZ pér., 62, 4, 183.

Du reste, les conclusions qu'on a prétendu tirer de la loi de finances de 1816, donnent à cette loi une portée qu'elle n'a pas : ce n'est pas une loi de principes ; elle n'apporte aucun changement à la nature et au but de la transcription. Elle modifie seulement le mode de perception de l'impôt édicté par la loi de ventôse an VII, en déclarant que le droit sera perçu lors de l'enregistrement des actes, et non plus au moment de leur transcription ; mais elle n'en altère pas l'assiette.

Par suite, cet impôt ne pèse toujours, après comme avant la loi de 1816, que sur les actes soumis expressément par les lois antérieures à la perception du droit de transcription.

Ceci établi, il en résulte que ce n'est pas dans la loi de 1816 qu'il faut chercher les dispositions législatives exigeant la perception du droit de transcription sur certains actes. Où les trouver ? Dans la loi du 21 ventôse an VII, dont l'article 25 soumet à la transcription les seuls actes translatifs de propriété : « Le droit sur la transcrip-
« tion des actes emportant mutation de proprié-
« té immobilières, sera d'un et demi pour cent
« du prix intégral des dites mutations, suivant
« qu'il aura été réglé à l'enregistrement. »

Faisant l'application de cette constatation à notre hypothèse du partage des sociétés, il paraît évident que ces actes seront affranchis de la

nécessité d'acquitter le droit de transcription, parce qu'ils ne renferment aucune mutation de propriété; qu'ils sont simplement déclaratifs, et qu'en conséquence, ils ne tombent pas sous l'application de l'article 25 de la loi du 21 ventôse an VII.

D'ailleurs, le droit d'un franc cinquante pour cent n'est pas un impôt ordinaire : c'est le prix d'une formalité; il ne se confond pas avec les autres droits d'enregistrement¹. La Cour l'a reconnu elle-même dans un arrêt du 6 décembre 1871, sur lequel nous reviendrons prochainement. Ce salaire n'est dû qu'autant que la formalité est accomplie. Il est perçu avant l'accomplissement, il est vrai, sur les actes translatifs de propriété, parce que de tels actes doivent être transcrits pour donner les résultats que les parties en attendent.

Mais, quand la formalité n'est pas nécessaire, que les parties sont libres de l'accomplir ou de l'omettre, que la transcription est pour elles une simple faculté dont leur intérêt est seul juge, il y a une énormité juridique dans le fait de réclamer le prix d'un service qu'on ne demandera peut-être pas. Le mot est grave sans doute; mais une telle prétention nous paraît si évidemment contraire à la justice, que

1. Instruction générale, n° 2434, § 4.

nous n'hésitons pas à le proclamer bien haut ! Et cette injustice apparaît avec plus d'évidence quand, en fait, les parties n'ont aucun intérêt à faire transcrire, s'il n'existe pas d'hypothèque sur les immeubles partagés, par exemple. Néanmoins, le fisc n'hésitera pas, même contre tout intérêt des parties, à réclamer le droit de transcription, parce qu'il suffit, pour donner ouverture à ce droit, « qu'il y ait intérêt à trans-
« crire, et que l'existence de cet intérêt soit la
« conséquence de la nature de l'acte, sans qu'il
« y ait lieu de rechercher si, en fait, il existe
« ou non des hypothèques sur l'immeuble
« objet de la convention ». (Arrêt du 6 février 1889 précité.)

Malgré tout, la jurisprudence est tellement fixée en sens contraire, qu'on doit la considérer comme irrévocable, et se conformer à sa manière de voir dans la pratique. Quelque regret qu'on ait de voir triompher définitivement une doctrine si radicalement fiscale, vouloir lutter contre le courant serait un leurre, surtout après la tentative véritablement désespérée qui a été faite à propos de deux arrêts rendus par la Cour de cassation les 12 et 17 novembre 1872. M. Valette, l'éminent professeur de la Faculté de Paris, dont l'enseignement était en opposition avec la doctrine de la Cour, avait rédigé un mémoire qui fut produit à l'audience. Les

motifs qu'il alléguait dans ce mémoire sont moins généraux que ceux invoqués ci-dessus. Il s'agissait, dans les deux espèces débattues, de partages de successions bénéficiaires. L'illustre jurisconsulte se contenta de faire ressortir que les héritiers bénéficiaires ne peuvent pas faire purger, parce qu'ils ne sont jamais acquéreurs par actes entre vifs des biens sociaux, et que, par conséquent, les licitations au profit d'héritiers bénéficiaires ne sont pas des actes de nature à être transcrits.

Néanmoins, malgré l'autorité qui s'attachait au nom de M. Valette, malgré le point de vue original auquel il s'était placé dans son mémoire, la Cour a persisté encore une fois dans sa manière de voir¹.

Nous inclinant donc à contre-cœur devant le fait accompli, nous reconnaitrons que le droit de transcription est exigible sur l'acte par lequel l'immeuble apporté dans une société de capitaux par un des commanditaires ou actionnaires fait retour à ce dernier.

Lorsque l'apport de l'associé lui reviendra par la voie de la licitation des biens de la société de capitaux dont il faisait partie, la taxe de 1 franc 50 pour cent sera due sur l'intégralité du

1. Ce rapport se trouve dans *Sirey*, 1873, 1, 86. — En sens contraire: M. LABBÉ, *Revue critique*, 1873-1874, page 348.

prix de la transmission, et non pas sur ce prix diminué de la part personnelle de l'adjudicataire, parce que « la formalité de la transcription est indivisible et s'applique à l'immeuble « tout entier. (Arrêt du 6 décembre 1871 ¹.)

On pourrait, il est vrai, prétendre encore que l'adjudicataire n'est pas dans les conditions qui lui permettraient de faire la purge, parce que, s'il n'est pas tenu personnellement des dettes sociales, ce qui est exact, c'est du moins dans son intérêt que l'hypothèque a été consentie; il n'y a donc pas été tout à fait étranger. Bien que libéré de son obligation personnelle, s'il a laissé les créanciers sociaux se payer sur le montant de l'action ou de la commandite, il reste tenu, comme associé, de l'obligation indivisible résultant du contrat hypothécaire. Il a été représenté à ce contrat, et, par conséquent, il est tenu de le respecter, ce qu'il ne ferait pas, s'il contraignait les créanciers, par la purge, à se contenter de l'offre du prix de l'immeuble hypothéqué.

Nous doutons que cette distinction fort subtile ait quelque chance d'être adoptée, bien qu'on ne puisse lui contester quelque part de vérité. Elle

1. SIREY, 71, 1, 246. — Preuve que la Cour de cassation considère bien aussi, à ses heures, le droit de transcription comme le prix d'une formalité !

Voir encore deux arrêts du 7 novembre 1849 et ceux des 15 juin 1840 et 29 novembre 1848, ainsi que les instructions 1837 et 1837 du 3 juin 1850.

a même été repoussée déjà par un jugement du tribunal de Reims du 2 mars 1887 ¹.

Pourtant, un jugement tout récent du tribunal de Marseille (2 janvier 1895) ² fait cette distinction, qui nous séduit, et il déclare que l'actionnaire qui acquiert l'immeuble social par adjudication ne peut pas accomplir la purge, et que, par conséquent, l'acte par lequel l'immeuble ferait retour à l'apportant n'est pas de nature à être transcrit. L'arrêtiste qui a commenté cette décision dans Dalloz constate que cette question est tout à fait neuve, et il ne peut s'empêcher de reconnaître combien est juridique la doctrine adoptée par le tribunal de Marseille.

1. *J. de l'enregistrement*, art. 22826.

2. DALLOZ pér., 96, 2, 321.



CONCLUSION

Nous avons établi que la transcription des actes de société renfermant des apports immobiliers est souvent utile, parfois nécessaire ; et cependant, on constate avec surprise que, dans bien des cas, cette formalité n'est pas remplie : il en résulte un péril très sérieux qui menace la sécurité des associés ou des tiers traitant avec la société ; les intérêts les plus graves peuvent être compromis par des conventions frauduleuses, ou même par le simple effet des hypothèques légales ou judiciaires.

Ceux qui constituent des sociétés ne l'ignorent pas, mais ils hésitent à imposer à la société la lourde charge des droits de transcription. Au moment de leur formation, les associations ont besoin de tous leurs capitaux, et en distraire une partie à jamais improductive, pour satisfaire aux exigences du fisc, leur paraît payer trop cher une formalité qui n'est pas obligatoire.

Le législateur a été imprévoyant en cette matière ; car il est contraire, non seulement à l'intérêt des particuliers, mais même à l'intérêt

public, de frapper de droits exagérés les sociétés naissantes. L'association des capitaux, unie à l'association de l'intelligence et de l'activité des hommes, est le levier le plus puissant du développement commercial et industriel d'un pays. Si, chez une nation, la formation de ces associations est entravée par des charges trop écrasantes, elle est placée dans une infériorité fatale vis-à-vis des peuples voisins plus favorisés. Les auteurs des lois du 28 février 1872 et du 8 avril 1893 l'ont compris : lorsque, cédant à une nécessité fiscale, ils ont remplacé le droit fixe sur les apports par un droit gradué et ensuite par un droit proportionnel, ils ne consentirent qu'à établir une taxe modérée pour ne pas entraver la prospérité des sociétés.

Puisque la taxe exorbitante de la transcription met un obstacle regrettable à l'accomplissement de cette formalité, il y aurait lieu de la réduire sensiblement, de façon à la rendre plus facile à accepter.

Le législateur a déjà atténué, dans de notables proportions, le tarif du droit de transcription pour les partages d'ascendants ; il en est résulté de grands avantages pour la stabilité de la propriété privée, et nous pensons que le fisc n'y a rien perdu.

Il nous semble qu'il faudrait accorder la même faveur aux actes de société.

Il y a 36 ans, M. Flandin réclamait déjà la réduction des droits de transcription en cette matière : nous ne pouvons mieux terminer cette étude qu'en nous faisant le modeste écho des doléances de ce prévoyant et savant jurisconsulte.

La mesure qu'il réclame permettrait de donner enfin à la propriété des sociétés une stabilité parfaite, qui lui manque trop souvent aujourd'hui ; et nous sommes convaincu que cette réduction, si favorable à la prospérité du commerce et de l'industrie, profiterait également au Trésor ; car l'accomplissement de la formalité de la transcription deviendrait la règle, alors qu'elle n'est actuellement qu'une exception. Un impôt modéré, qui est supporté sans efforts par tous, est plus conforme à l'intérêt public qu'un impôt trop lourd, qui provoque toutes les résistances possibles, et écrase les contribuables obligés de le supporter.

Vu :

Le Professeur Président de la Thèse,
D. DANJON.

Vu :

Le Doyen de la Faculté,
EDMOND VILLEY.

Vu et permis d'imprimer :
Le Recteur de l'Université de Caen,
E. ZEVORT.



TABLE DES MATIÈRES

	Pages.
BIBLIOGRAPHIE.	1
INTRODUCTION, DIVISION.	5
PREMIÈRE PARTIE : Principes généraux. — Perception du droit de vingt centimes pour cent.	11
CHAPITRE I^{er}. — PRINCIPE GÉNÉRAUX.	13
§ 1 ^{er} . — Qu'est-ce qu'un apport en société?	13
§ 2. — Notions historiques.	15
§ 3. — Les actes de société doivent-ils être enregistrés? Délais et pénalités	18
§ 4. — Base juridique de la perception.	28
CHAPITRE II. — DE LA PERCEPTION DU DROIT DE VINGT CENTIMES POUR CENT SUR LES APPORTS EN SOCIÉTÉ.	43
§ 1 ^{er} . — Perception du droit sur les actes de constitution de société.	43
Actes multiples	47
Apport d'industrie.	50
Condition suspensive	56
Condition résolutoire, terme.	60
Dédution du passif.	61
Dissimulation, insuffisance.	69
Enregistrement des actes de société passés à l'étranger.	76
Sociétés exemptées du droit.	79
§ 2. — De la perception du droit sur les actes de transformation et de prorogation de sociétés.	80

I Transformation des sociétés — Modifications qui entraînent la constitution d'une nouvelle société — Conséquences au point de vue fiscal	80
II Prorogation des sociétés.	95
DEUXIÈME PARTIE : De la perception de droits particuliers sur les apports en société	101
CHAPITRE I^{er}. — DROITS EXCEPTIONNELS SUR LES ACTES DE FORMATION DE SOCIÉTÉ.	103
§ 1 ^{er} . — Apports en société soumis au droit de vente. .	105
I Apports faits à charge de payer les dettes personnelles de l'associé apporteur . . .	121
II Apports faits à la charge de payer le passif hypothécaire grevant l'immeuble apporté. .	123
III Apports faits par une société ou par des copropriétaires indivis à charge de payer un passif commun	126
§ 2. — Apports en société soumis au droit d'obligation ou au droit de bail.	139
§ 3. — Apports en société soumis au droit de cession de bail, marché, libération, louage d'ouvrage, etc. .	149
CHAPITRE II. — DROITS PERÇUS AU MOMENT DE LA DISSOLUTION ET DU PARTAGE DES SOCIÉTÉS	159
TROISIÈME PARTIE : De la transcription des actes de société et des partages de société.	181
CHAPITRE I^{er}. — TRANSCRIPTION DES ACTES DE SOCIÉTÉ	183
§ 1 ^{er} . — La perception du droit de transcription est facultative	183
§ 2. — Quand et comment le droit de transcription est-il perçu? Sur quels apports?	191
§ 3. — Dans quels cas la transcription est-elle utile? . .	200

	Pages.
I Apport personnel d'un associé	202
II Apports faits par une société non dissoute. . . .	211
III Apports faits par une société dissoute, mais non liquidée	213
CHAPITRE II. — DE LA TRANSCRIPTION DES ACTES DE PARTAGE DES SOCIÉTÉS	215
CONCLUSION	229





